



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA
PRIE LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL UAB „MANO BŪSTAS NPC“ SKUNDO**

2020 m. rugsėjo 7 d. Nr. S- 166 (7-142/2020)
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija), susidedanti iš Komisijos pirmininkės Editos Galiauskaitės, narių Evaldo Raistensio, Rasos Stravinskaitės (pranešėja), Andriaus Veniaus, išnagrinėjo uždarnosios akcinės bendrovės „Mano Būstas NPC“ (toliau – Pareiškėja) 2020-07-07 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija) 2020-06-17 sprendimo Nr. 69-73. Pareiškėjos atstovas P. A. Komisijos 2020-08-11 posėdyje nuotoliniu būdu dalyvavo, Inspekcijos atstovas nedalyvavo.

Komisija n u s t a t ė :

Pareiškėja nurodo, kad Inspekcijos sprendimas yra neteisėtas ir nepagrįstas, nes jis ir jo pagrindu Pareiškėjai papildomai apskaičiuotos pelno mokesčio (toliau – PM) bei su juo susijusios sumos nėra pagrįstos Pelno mokesčio įstatymo (toliau – PMI) 2 straipsnio 30 dalies ir 18 straipsnio 10 dalies nuostatomis, o mokesčių administratorius klaidingai taiko ir aiškina PMI nuostatas, papildomai apskaičiuotas sumas grįsdamas teisės aktų nuostatų neatitinkančiais teiginiais ir su teisės į prestižo sumos amortizaciją nesusijusiomis aplinkybėmis.

Pareiškėja teigia, kad aplinkybės (dėl kurių mokesčių administratorius konstatuoja pažeidimus) nėra nurodytos PMI 2 straipsnio 30 dalies ir 18 straipsnio 10 dalies nuostatose, dėl jų niekada nebuvo pateiktas joks mokesčių administratoriaus komentaras ir (ar) išaiškinimas, o mokesčių administratoriaus ginčijami sandoriai buvo sudaryti ir pradėti vykdyti nuo 2007 m., t. y. prieš daugiau nei 10 m. nuo patikrinimo akto surašymo momento. Pareiškėja pažymi, kad jos atžvilgiu iki mokestinio patikrinimo buvo atliktas mokestinis tyrimas, dėl kurio nemotyvuotų išvadų ji buvo pateikusi išsamią poziciją. Patikrinimo metu mokesčių administratorius mokestinio tyrimo išvadų nepapildė ir nepatikslino. Šiaulių apskrities valstybinė mokesčių inspekcija (toliau – Šiaulių AVMI), gavusi Pareiškėjos pastabas, taip pat nepatikslino savo sprendimo argumentų, nors iš pastabų akivaizdu, kad patikrinimo aktas buvo grindžiamas daugybe nelogiškų ir teisės aktų nuostatoms prieštaraujančių teiginių. Inspekcijos sprendimas, pasak Pareiškėjos, yra prieštaringas, neaiškus, sunkiai suprantamas ir iš esmės yra grindžiamas tik patikrinimo akto teiginių ir pastabų pagrindinių argumentų aprašymu. Inspekcijos sprendimas yra pagrįstas plečiamuoju ir neleistinu teisės nuostatų taikymu bei aiškinimu. Būtent remiantis plečiamuoju teisės aktų nuostatų, dėl kurių centrinis mokesčių administratorius nėra parengęs atitinkamo komentaro / paaiškinimo, aiškinimu Pareiškėja yra baudžiama mokestinėmis sankcijomis, nors iš Inspekcijos pozicijos matyti, kad Inspekcija Pareiškėjos atžvilgiu taiko netiesioginį teisės nuostatų aiškinimą.

Dėl UAB „Namų priežiūros centras“ įsigijimo (I pažeidimas)

a) Dėl tariamo prestižo nesuformavimo (neperėmimo)

Pareiškėjos tvirtinimu, skundžiamas sprendimas grindžiamas nepagrįstu teiginiu, kad ji pažeidė PMĮ 2 straipsnio 30 dalies, 17 straipsnio 1 dalies ir 18 straipsnio 1 ir 10 dalių nuostatas priskirdama leidžiamoms atskaitymams pačios suformuoto prestižo amortizaciją, nes UAB „Namų priežiūros centras“ ir UAB „Sinsta“ reorganizavimo metu neperėmė prestižo vertės iš prijungtos patronuojančios UAB „Sinsta“ akcijų įsigijimo datai (2007 m. liepos mėn.). Skundžiamame sprendime kartojamas nurodytoms PMĮ nuostatoms prieštaraujantis patikrinimo akto teiginys, kad UAB „Sinsta“, įsigydama UAB „Namų priežiūros centras“ akcijas, 2007 m. prestižo nesuformavo, todėl, vadovaujantis PMĮ 18 straipsnio 10 dalies nuostatomis, po reorganizavimo negalėjo į ribojamų dydžių leidžiamus atskaitymus traukti prestižą, nes jo nebuvo.

Pareiškėjos nuomone, mokesčių administratoriaus teiginiai yra nesuderinami su PMĮ 18 straipsnio 10 dalies nuostatomis, kurios imperatyviai nurodo, kad mokestinis prestižas susidaro ne akcijų įsigijimo momentu, bet vėlesnio vienetų sujungimo arba vieno jų prijungimo prie kito, jei tai bus atliekama, metu. Dėl šios priežasties UAB „Sinsta“ įsigydama UAB „Namų priežiūros centras“ akcijas 2007 m. ir negalėjo suformuoti jokio prestižo, nes prestižas galėjo būti suformuotas tik po vėlesnio UAB „Sinsta“ prijungimo prie UAB „Namų priežiūros centras“, kuris įvyko 2010 m. Kaip nepagrįstas vertintinas ir mokesčių administratoriaus teiginys, kad UAB „Namų priežiūros centras“ ir UAB „Sinsta“ reorganizavimo metu neperėmė prestižo vertės iš prijungtos patronuojančios UAB „Sinsta“ akcijų įsigijimo datai (2007 m. liepos mėn.), nes mokestinis prestižas susidarė ne UAB „Sinsta“, o UAB „Namų priežiūros centras“, todėl niekas jokio prestižo iš UAB „Sinsta“ ir negalėjo perimti akcijų įsigijimo ar įmonių reorganizavimo metu.

Iš patronuojančios UAB „Sinsta“ objektyviai neįmanoma perimti jokio mokesčio prestižo, nes jį sudaro ne UAB „Sinsta“, bet UAB „Namų priežiūros centras“ akcijų įsigijimo ir grynojo turto vertės skirtumas. Mokestinis prestižas yra UAB „Namų priežiūros centras“ akcijų kainos ir UAB „Namų priežiūros centras“ grynojo turto vertės, įvertintos tikrąja rinkos kaina, skirtumas, kuris buvo apskaičiuotas ir ribojamo dydžio leidžiamais atskaitymais (t. y. mokesčiniu prestižu) pripažintas tik po to, kai UAB „Sinsta“ buvo prijungta prie UAB „Namų priežiūros centras“. Vien tik dėl to, kad UAB „Sinsta“ įsigijo UAB „Namų priežiūros centras“ akcijas, joks mokestinis prestižas neatsirado. Mokestinis prestižas matomas iš UAB „Namų priežiūros centras“ finansinės atskaitomybės ir apskaičiuojamas ne pagal UAB „Sinsta“, bet pagal UAB „Namų priežiūros centras“ finansinius duomenis. UAB „Sinsta“ apskaitoje iki reorganizavimo joks mokestinis prestižas nebuvo ir negalėjo būti apskaitomas ir (ar) perimtas, nes ši bendrovė buvo įsigyjantysis vienetas, todėl prestižo dydis ir atsiradimas siejamas ne su jos veikla ir turtu, bet išskirtinai tik su UAB „Namų priežiūros centras“ akcijų kaina, veikla ir turtu. Teisė amortizuoti dėl UAB „Namų priežiūros centras“ akcijų įsigijimo susidariusį prestižą neturi nieko bendro su UAB „Sinsta“ veikla, finansine apskaita ar UAB „Sinsta“ finansiniu prestižu. Mokestinis prestižas nėra niekam perduodamas, jis nėra finansinės apskaitos dydis, tai specifinė ribojamų leidžiamų atskaitymų (sąnaudų) rūšis, apibrėžta PMĮ 18 straipsnio 10 dalies nuostatose. Tai nėra turtas ir (ar) įsipareigojimas, kuris gali būti kam nors perduodamas, kaip klaidingai teigiama patikrinimo akte ir sprendime. Mokestinis prestižas susidaro (atsiranda) tik tada, kai įvyksta įsigyjančio ir įsigyjamojo vienetų reorganizavimas – mokestinis prestižas reorganizavimo metu susidaro, o ne yra kam nors perduodamas. Iš patikrinimo akto ir sprendimo teiginių, kad mokestinis prestižas gali būti kam nors perduodamas, Pareiškėja daro išvadą, kad mokesčių administratorius mokesčio prestižo sąvoką klaidingai bando prilyginti finansinio prestižo sąvokai, nors tai yra dvi visiškai skirtingos ir nesusijusios kategorijos. Mokestinis prestižas nėra tapatus dydis finansiniam prestižui, kuris atitinka finansinio turto sąvoką ir gali būti perleidžiamas. UAB „Namų priežiūros centras“ akcijų įsigijimas UAB „Sinsta“ finansinėje apskaitoje buvo apskaitytas kaip investicija į akcijas (turtas). Reorganizavimo metu investicija į UAB „Namų priežiūros centras“ akcijas finansinėje apskaitoje buvo išskaidyta į grynąjį turtą ir finansinį prestižą, kuris įstatymų nustatyta tvarka ir laikantis visų apskaitos tvarkymą nustatančių reikalavimų buvo perleistas UAB „Namų priežiūros centras“ ir toliau buvo apskaitomas kaip nematerialusis turtas. Inspekcijai teigiant, kad UAB „Namų priežiūros centras“ ir UAB „Sinsta“

reorganizavimo metu neperėmė prestižo vertės iš prijungtos patronuojančios UAB „Sinsta“ akcijų įsigijimo datai, daroma išvada, kad mokesčių administratorius klysta taikydamas PMĮ 2 straipsnio 30 dalies ir 18 straipsnio 10 dalies nuostatas, reglamentuojančias mokestinio prestižo sąvoką ir atsiradimo sąlygas.

Pasak Pareiškėjos, sprendime PMĮ 18 straipsnio 10 dalies pažeidimas nepagrįstai grindžiamas faktine aplinkybe, kad UAB „Sinsta“ buvo įsteigta vienu tikslu – išpirkti UAB „Namų priežiūros centras“ akcijas iš nesusijusių asmenų. Pabrėžiama, kad, kaip teisingai nurodoma patikrinimo akte bei skundžiamame sprendime, UAB „Sinsta“ jokios kitos veiklos, išskyrus akcijų įsigijimą ir vėlesnį akcijų valdymą, nevykdė, nes dar prieš jos įsteigimą buvo numatyta išpirkti UAB „Namų priežiūros centras“ akcijas ir jas valdyti. UAB „Namų priežiūros centras“ akcijos buvo išpirktos iš nesusijusių asmenų, jiems sumokant realią ekonominę verslo kainą, kuri dėl UAB „Namų priežiūros centras“ veiklos specifikos buvo ženkliai didesnė už šios bendrovės tuo metu turėto materialaus turto kainą. PMĮ 2 straipsnio 30 dalies ir 18 straipsnio 10 dalies nuostatos nenustato jokio reikalavimo teisei į prestižo amortizaciją atsirasti, susijusio su įsigyjančio asmens, t. y. UAB „Sinsta“ veikla, veiklos vykdymo tipu ir pan. Šiuo atveju nėra svarbu, koku tikslu UAB „Sinsta“ buvo įsteigta ir kokią veiklą vykdė iki UAB „Namų priežiūros centras“ akcijų įsigijimo, nes įstatymas su šiomis aplinkybėmis nesieja nei prestižo atsiradimo, nei teisės amortizuoti prestižą atsiradimo sąlygų. Be to, Pareiškėja nuolat mokesčių administratoriui teigė, kad UAB „Sinsta“ pagrindinis įsteigimo ir veiklos tikslas buvo būtent tik UAB „Namų priežiūros centras“ akcijų išpirkimas ir vėlesnis valdymas, siekiant ekonominės naudos ir plečiant AB „City Service“ įmonių grupei priklausančių įmonių veiklos apimtis.

Iš sprendimo, pasak Pareiškėjos, matyti, kad nagrinėjamu atveju nėra jokio ginčo dėl to, kad yra tenkinama pirmoji sąlyga prestižui atsirasti, t. y. UAB „Namų priežiūros centras“ akcijos buvo išpirktos iš nesusijusių asmenų už rinkos kainą, kuri viršija turėto materialaus turto vertę. Dėl šios priežasties atsiranda mokestinis prestižas pagal PMĮ 2 straipsnio 30 dalį, kuris yra susijęs išimtinai tik su UAB „Namų priežiūros centras“ veikla, turto ir akcijų verte, šių verčių skirtumu. Prestižo dydis niekaip nepriklauso nuo UAB „Sinsta“ vykdomos veiklos tipo, pobūdžio, turimo turto, lūkesčių, norų, turimų darbuotojų skaičiaus, įsteigimo, veiklos tikslų ir kitų aplinkybių.

Atlikus UAB „Sinsta“ ir UAB „Namų priežiūros centras“ reorganizavimą ir šias įmones reorganizavus vienu iš PMĮ 18 straipsnio 10 dalyje nurodytų būdų, Pareiškėjos tvirtinimu, yra tenkinama ir kita sąlyga, būtina teisei į mokestinio prestižo amortizaciją atsirasti. UAB „Sinsta“ ir UAB „Namų priežiūros centras“ susijungė vienu iš PMĮ 18 straipsnio 10 dalyje nustatytų būdų, t. y. prijungus UAB „Sinsta“ prie UAB „Namų priežiūros centras“.

Skunde pažymima, kad dar mokestinio tyrimo metu Pareiškėja savo paaiškinimuose atkreipė mokesčių administratoriaus dėmesį į tai, kad vadovaujantis PMĮ 2 straipsnio 30 dalies ir 18 straipsnio 10 dalies nuostatomis, nustatant prestižo vertę ir vertinant galimybę prestižo vertę įtraukti į leidžiamus PM atskaitymus, nėra svarbus vienetų pasirinktas susijungimo būdas. Galimybė įtraukti prestižą į leidžiamus atskaitymus priklauso nuo reorganizavimo fakto, bet ne nuo reorganizavimo būdo. PMĮ 18 straipsnio 10 dalies nuostatos nėra siejamos su konkrečiu reorganizavimo atvejo pasirinkimu, o tai reiškia, kad konkrečiu reorganizavimo būdo (susijungimo ar prijungimo) pasirinkimas yra visiškai neutralus nurodytosios teisės normos prasme ir gali priklausyti tik nuo ekonominės logikos (kad ir kokią reorganizavimo būdą pasirinktų mokesčių mokėtojas, jam reorganizavimas vis tiek sukels vienodas mokestines pasekmes PMĮ 18 straipsnio 10 dalies prasme).

Nagrinėjamu atveju sprendime klaidingai kuriamas įspūdis, kad pasirinktas reorganizavimo būdas (patronuojančios bendrovės prijungimas prie dukterinės) gali turėti reikšmės vertinant jame dalyvavusių bendrovių teisę pripažinti prestižą leidžiamais atskaitymais. Atsižvelgiant į tai, kad bet kuris iš mokesčių mokėtojo pasirinktų reorganizavimo būdų sukuria visiškai identišką mokestinį rezultatą, patikrinimo akto teiginiai, kad neva dėl pasirinkto reorganizavimo būdo Pareiškėja galėtų prarasti teisę į prestižo amortizaciją, prieštarauja PMĮ 18 straipsnio 10 dalies nuostatoms.

Pabrėžiama, kad nors Šiaulių AVMI sprendime ir nurodoma, kad papildomai apskaičiuota mokesčių suma nėra siejama su pasirinktu įmonių reorganizavimo būdu, atitinkamos patikrinimo akto išvados, susijusios su UAB „Sinsta“ ir UAB „Namų priežiūros centras“ susijungimo neatitikimu PMĮ nuostatomis, nėra paneigtos ar panaikintos. Inspekcijos sprendime šios išvados dėl tariamo neteisingo reorganizavimo būdo vėl kartojamos, remiamasi tais pačiais teiginiais, kad UAB „Sinsta“ neperdavė mokestinio prestižo UAB „Namų priežiūros centras“, UAB „Sinsta“ nevykdė veiklos, turėjo 1 darbuotoją ir pan. Sprendime kartojami logiškai nepaaiškinami patikrinimo akto argumentai, kad UAB „Sinsta“ nevykdė veiklos, neveikė kaip savarankiškas vienetas, vykdamas komercinę ar gamybinę veiklą, kuria siekiama pajamų ar kitos ekonominės naudos PMĮ prasme (tiek Inspekcijos, tiek Šiaulių AVMI nuomone, dividendai nelaikomi PM objektu), o veikė išimtinai siekdama tikslų, susijusių su akcininko interesais bei jo ekonomine nauda. Skunde pabrėžiama, kad PMĮ prasme (2 straipsnio 40 dalis) veikla yra laikoma bet kokio pobūdžio komercinė arba gamybinė veikla, kuria siekiama gauti ir (arba) uždirbti pajamų ar kokios kitos ekonominės naudos. UAB „Sinsta“ vykdė akcijų valdymo veiklą – veikė kaip akcijų valdytoja. Akcijų valdymas yra laikoma ekonomine veikla PMĮ 2 straipsnio 40 dalies prasme. Kontroliuojančiųjų bendrovių veikla yra įtraukta į Statistikos departamento prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės generalinio direktoriaus 2007-10-31 įsakymu Nr. DĮ-226 „Dėl Ekonominės veiklos rūšių klasifikatoriaus patvirtinimo“ patvirtintą ekonominių veiklų sąrašą (64.20 punktas). Akcijų valdymas yra pripažįstama veikla ir Europos Sąjungos Teisingumo Teismo (toliau – ESTT) praktikoje (žr. 2015-07-16 sprendimą sujungtose bylose Nr. C-108/14 ir Nr. C-109/14).

Taip pat pabrėžiama, kad PMĮ 2 straipsnio 30 dalies ir 18 straipsnio 40 dalies nuostatos nenustato jokie ribojimo, susijusio su vykdomos ekonominės veiklos rūšimi – valdymo veikla nėra išskiriama iš kitų ekonominių veiklų, jos atžvilgiu nėra nustatyta jokių apribojimų dėl prestižo pripažinimo ir atskaitos, todėl aplinkybė, kad UAB „Sinsta“ vykdė akcijų valdymo veiklą, nėra ir negali būti teisėtas pagrindas paneigti PMĮ 18 straipsnio 10 dalyje įtvirtintą Pareiškėjos teisę.

Inspekcijos teiginį, kad gauti dividendai nelaikomi PM objektu Pareiškėja vertintina kaip akivaizdžiai nekompetentingą teisės aiškinimo ir taikymo klaidą, nes PMĮ 32–36 straipsnių nuostatos (PMĮ VII skyriaus „Dividendų ir kito paskirstytojo pelno apmokestinimo tvarka“ nuostatos) yra skirtos būtent dividendų apmokestinimui reglamentuoti.

Pasak skundo, PMĮ 2 straipsnio 30 dalis prestižo sąvoką apibrėžia kaip įsigyjančiojo vieneto pinigais sumokėtos kainos ir įsigyto vieneto grynojo turto dalies, įvertintos tikrąja rinkos kaina, verčių skirtumą, iš kurio įsigyjantysis vienetas tikisi gauti ekonominės naudos. Įstatymas nereikalauja iš mokestinio prestižo gauti apmokestinamųjų pajamų, reikalaujama gauti ekonominės naudos. Analogiškas reikalavimas yra įtvirtintas ir PMĮ 17 straipsnio 1 dalyje. Ekonominės naudos sąvoka yra netapati ir skiriasi nuo apmokestinamųjų pajamų ar pajamų sąvokos. PMĮ 2 straipsnio 40 dalies nuostatoje yra aiškiai nurodyta, kad veiklos rezultatas gali būti arba pajamos, arba kitokia ekonominė nauda. Ekonominė nauda yra platesnė sąvoka už pajamas ir apima bet kokią ekonominę naudą, įskaitant ir turto vertės, akcijų vertės padidėjimo pajamas, konkurencinį pranašumą, dividendus. Nei vienoje PMĮ nuostatoje ekonominės naudos sąvoka nėra naudojama ar prilyginama pajamų gavimo sąvokai, ekonominės naudos sąvoka naudojama kaip alternatyva pajamų gavimui. PMĮ 2 straipsnio 30 dalies nuostatoje labai aiškiai yra pabrėžiama ekonominės naudos sąvoka, t. y. bet kokia nauda, kuri nėra siejama su apmokestinamosiomis pajamomis, todėl dividendai, akcijų vertės padidėjimo pajamos, valdomų akcijų vertės padidėjimas yra laikytina ekonomine nauda, kuri yra leidžiama ir visiškai atitinka šioje teisės normoje nustatytas sąlygas prestižui susidaryti.

Skunde pastebima, kad sprendime yra paties mokesčių administratoriaus konstatuota aplinkybė, kad UAB „Sinsta“ veikė išimtinai siekdama tikslų, susijusių su akcininko interesais bei jo ekonomine nauda, t. y. mokesčių administratorius pripažįsta faktą, kad UAB „Sinsta“ vykdė ekonominę veiklą, kaip ji apibrėžiama PMĮ 2 straipsnio 40 dalyje, t. y. veikė kaip akcininkas ir vykdė valdymo veiklą, taip pat iš UAB „Namų priežiūros centras“ akcijų įsigijimo siekė ekonominės naudos. UAB „Namų priežiūros centras“ verslas buvo įgytas siekiant jį valdyti

neribotą laiką – 2007 m. įsigytas verslas šiuo metu yra toliau sėkmingai tęsiamas, t. y. tenkinamos visos sąlygos, būtinos teisei į prestižą atsirasti. UAB „Sinsta“ priklausė AB „City Service“ įmonių grupei, kurios pagrindinė veikla – pastatų administravimo paslaugų teikimas, todėl UAB „Namų priežiūros centras“ akcijų įsigijimas buvo atliekamas visos AB „City Service“ grupės naudai ir interesais, siekiant išplėsti vykdomos veiklos apimtį, papildomai įsigyti tą pačią veiklą vykdančią verslo subjektą, įgyti teisę į UAB „Namų priežiūros centras“ rinkos dalį, gaunamas pajamas, pelną, dividendus, darbuotojus, dalykinę reputaciją ir visą kitą, kas įgyjama perkant verslą.

Pasak Pareiškėjos, nepagrįsti yra mokesčių administratoriaus teiginiai, kad Pareiškėja, suformuodama prestižą 2010 m. liepos mėn., neįvertino grynojo turto tikrąja rinkos kaina UAB „Sinsta“ akcijų įsigijimo datai: mokestinis prestižas susidarė ne dėl UAB „Sinsta“, bet dėl UAB „Namų priežiūros centras“ akcijų įsigijimo, todėl Pareiškėja ir neturėjo vertinti grynojo turto tikrąja rinkos kaina UAB „Sinsta“ akcijų įsigijimo datai.

Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, skunde konstatuojama, kad Inspekcijos sprendimu nepagrįstai buvo patvirtintos Šiaulių AVMI sprendimo ir patikrinimo akto išvados bei jų pagrindu apskaičiuota PM suma dėl tariamo pažeidimo pripažįstant ir atskaitant dėl UAB „Namų priežiūros centras“ akcijų įsigijimo atsiradusį mokestinį prestižą. Pareiškėja pagrįstai ir teisėtai pripažino ir amortizavimo dėl UAB „Namų priežiūros centras“ akcijų įsigijimo atsiradusį mokestinį prestižą, todėl atitinkama sprendimo dalis turi būti panaikinta kaip nepagrįsta ir neteisėta.

b) Dėl Inspekcijos Sprendimo argumentavimo ir prieštaravimo

Pareiškėja skunde remiasi Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (toliau – LVAT) 2018-06-13 sprendimu adm. byloje Nr. eA-1007-556/2018 ir tvirtina, jog nagrinėjamu atveju iš Inspekcijos sprendimo nėra suprantama ir aišku, dėl ko iš tikrųjų nepripažįstama dėl UAB „Namų priežiūros centras“ akcijų įsigijimo susidariusi Pareiškėjos mokesčio prestižo dalis. Sprendime nurodoma, kad prestižas ginčijamas dėl to, kad UAB „Sinsta“, įsigijusi UAB „Namų priežiūros centras“ akcijas, negavo ekonominės naudos, vėliau Inspekcija nurodo, kad UAB „Sinsta“ galimai siekė ne ekonominės naudos („šiuo atveju matyti, kad pasirinktas toks sandorių modeliavimas, kuomet, akcininkas AB „City Service“ kaip patronuojantis vienetas, siekdamas įsigyti ir valdyti Pareiškėją, Pareiškėjo akcijas įsigyja per tarpinę įmonę UAB „Sinsta“, dėl ko vėlesnio reorganizavimo procese (struktūriniai įmonių grupės valdymo pokyčiai) Pareiškėjas įgyja galimybę mažinti apmokestinamąjį pelną prestižo amortizacijos sąnaudomis“), t. y. bandoma sudaryti įspūdį, kad buvo atliekamas sandorių modeliavimas siekiant mokesčio naudos (naudojama Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo (toliau – MAĮ) 69 straipsnio 1 dalies principo taikymo argumentacija, nors šiuo pagrindu nei Šiaulių AVMI, nei Inspekcija nesiremia). Sprendime kartojama ir kaip pagrįsta vertinama Šiaulių AVMI išvada, kad Pareiškėja, pati suformuodama prestižą 2010 m. liepos mėn., neįvertino grynojo turto tikrąja rinkos kaina UAB „Sinsta“ akcijų įsigijimo datai, nors taip ir nenurodoma, kodėl ir kuo remiantis laikoma, kad prestižo vertė apskaičiuota klaidingai, taip pat nepateikiama konkrečių argumentų, kur Pareiškėja klydo savo skaičiavimuose, kuriuos ji pateikė Inspekcijai. Sprendime taip pat užsimenama ir apie tai, kad po UAB „Namų priežiūros centras“ ir UAB „Sinsta“ reorganizavimo atliktas UAB „Pašilaita“ akcijų pardavimas tariamai įrodo, kad Pareiškėjos nustatyta grynojo turto vertė neatitinka tikrosios rinkos kainos, nors sprendime nėra jokie paaiškinimo, kaip tai susiję su bylos dalyku. Vėliau tame pačiame sprendime kaip pagrindinis naudojamas argumentas, kad Pareiškėja neperėmė iš UAB „Sinsta“ prestižo (nors ginčijamą prestižą sudaro Pareiškėjos, o ne UAB „Sinsta“ akcijų vertės ir grynojo turto skirtumas).

Esant tokiai chaotiškai ir, Pareiškėjos vertinimu, nesuprantamai sprendimo argumentacijai, Pareiškėja teigia neturinti objektyvios galimybės tinkamai įgyvendinti teisės į gynybą. Sprendimas yra neaiškus, prieštaringas, nesuprantamas mokesčių mokėtojui, nes nėra iki galo aiški ir suprantama galutinė Inspekcijos pozicija, kuria remiantis Pareiškėjai papildomai skaičiuojamas PM, kas laikytina šurkščiu teisinio tikrumo ir aiškumo principo pažeidimu.

c) Dėl „sandorių modeliavimo“

Pareiškėja atkreipia dėmesį į Inspekcijos sprendime naudojamą naują argumentą, kad ji tariamai atliko „sandorių modeliavimą“, t. y. pasirinktas toks sandorių modeliavimas, kuomet akcininkas AB „City Service“, kaip patronuojantis vienetas, siekdamas įsigyti ir valdyti Pareiškėją, Pareiškėjos akcijas įsigyja per tarpinę įmonę UAB „Sinsta“, dėl ko vėlesnio reorganizavimo procese (struktūriniai įmonių grupės valdymo pokyčiai) Pareiškėja įgyja galimybę mažinti apmokestinamąjį pelną prestižo amortizacijos sąnaudomis. Šiuo argumentu Inspekcija teigia, kad UAB „Namų priežiūros centras“ akcijų įsigijimas per UAB „Sinsta“ ir vėlesnis sujungimas galėjo būti susijęs su mokestinės naudos siekimu ir gali būti vertinamas kaip piktnaudžiavimas.

Pareiškėja pabrėžia, kad AB „City Service“ ir UAB „Sinsta“ buvo tos pačios įmonių grupės bendrovės, o AB „City Service“, skirtingai nei UAB „Sinsta“, buvo biržoje kotiruojama bendrovė bei vykdė ir faktinę pastatų administravimo paslaugų teikimo veiklą. Todėl Inspekcijos bandymas įžiūrėti piktnaudžiavimą situacijoje, kad UAB „Namų priežiūros centras“ akcijos buvo įsigytos ne tiesiogiai AB „City Service“, bet per UAB „Sinsta“, vertintinas kaip nelogiškas, nes nurodoma aplinkybė neturi nieko bendro su kokios nors (net teorinės) mokestinės naudos gavimu. Nėra jokie skirtumo, ar akcijos būtų įsigytos per AB „City Service“, ar įsteigus specialios paskirties dukterinę bendrovę, visais atvejais atlikus reorganizavimą išlieka teisė atskaityti prestižą. Nuo UAB „Namų priežiūros centras“ akcijų įsigijimo praėjo daugiau nei 10 metų, UAB „Namų priežiūros centras“ veikla yra nuosekliai tęsiama, o UAB „Namų priežiūros centras“ per daugiau nei 10 metų buvimo įmonių grupėje, kartu su visa AB „City Service“ grupe buvo daug kartų pertvarkytas, reorganizuotas, skaidytas, jungtas su kitomis bendrovėmis, siekiant įvairių tuo metu svarbių verslo tikslų, tokių kaip veiklų skirtinguose miesto rajonuose konsolidavimas, skirtingų paslaugų skaidymas ir kt. Mokestine prasme nesvarbu, kuri įmonė prisijungs įsigytas įmonės akcijas – AB „City Service“, specialiai akcijų įsigijimui įsteigta bendrovė, atlikus reorganizavimą, kaip to reikalaujama PMĮ 18 straipsnio 10 dalyje ir prijungus (prisijungus, susijungus) įsigytą verslą prie bendros įmonių grupės veiklos, atsiranda mokestinis prestižas, kuris nudėvimas per 15 metų. Mokestine prasme nėra jokio skirtumo, kuri įmonė atliks įsigijimą (AB „City Service“ ar UAB „Sinsta“). Dėl šios priežasties, pasak Pareiškėjos, nėra logiškai paaiškinama Inspekcijos pozicija apie kokius nors tariamus, ne ekonominius reorganizavimo tikslus, „sandorių modeliavimą“.

Dėl verslo dalies įsigijimo 2012 m. prestižo (II pažeidimas)

a) Dėl „atsiskaitymo pinigais“ sąvokos

Skunde nurodoma, jog sprendime nepagrįstai konstatuota, kad Pareiškėja į leidžiamus atskaitymus įtraukdama prestižą, susidariusį dėl 2012 m. iš AB „City Service“ įsigytos verslo dalies, pažeidė PMĮ nuostatas, nes už perkamą verslo dalį neatsiskaitė pinigais.

UAB „Namų priežiūros centras“ už perimtą iš AB „City Service“ veiklos dalį (41 daugiabučio gyvenamojo namo administravimą) visiškai atsiskaitė atlikdama piniginių prievolių (tarpusavio skolų) įskaitymą, t. y. už perimtą AB „City Service“ veiklos dalį yra atsiskaityta pinigais, kaip to reikalaujama PMĮ 2 straipsnio 30 dalies nuostatoje.

Sprendime nepagrįstai nurodoma, kad prestižo vertė PM tikslais nesusidaro, jei įsigyjantysis vienetas, įsigydamas kito vieneto veiklą kaip kompleksą, veiklos dalį arba akcijas, sumoka piniginių prievolių įskaitymo būdu, nes prestižo vertė PM tikslais susidaro tokia apimtimi, kiek sumokama pinigais. Inspekcijos nuomone, PMĮ 2 straipsnio 30 dalies nuostatos reikalauja, kad už įsigyjamą veiklą turi būti mokami pinigai, kaip jie apibrėžti 5-ajame Verslo apskaitos standarte (toliau – VAS), tai pinigai, kurie paskelbti teisėta mokėjimo priemone ir išleisti bei prižiūrėti centrinio banko) arba pinigai Civilinio kodekso (toliau – CK) 1.100 straipsnio prasme. Tokia mokesčių administratoriaus pozicija ir pateikiamas PMĮ 2 straipsnio 30 dalies nuostatos aiškinimas yra nesuderinamas su Inspekcijos pateiktu PMĮ 2 straipsnio 30 dalies komentaru, taip pat su „apmokėjimo pinigais“ sąvokos aiškinimu ir taikymu aiškinant ir taikant kitas PMĮ nuostatas.

Pasak skundo, mokesčių administratorius, bandydamas pagrįsti PMĮ 2 straipsnio 30 dalyje pateiktą tariamą reikalavimą atsiskaitymui už įsigyjamą verslo dalį naudoti tik pinigus kaip atsiskaitymo būdą (priemonę), praleidžia PMĮ 2 straipsnio 30 dalies nuostatos Inspekcijos

komentare pateiktą paaiškinimą, kad prestižo vertė, apskaičiuojant apmokestinamąjį pelną, nepripažįstama, jei vienetas, įsigydamas kito vieneto veiklą, jos dalį ar akcijas, sumoka ne pinigais, bet kitu turtu. Pavyzdžiui, prestižo vertė nepripažįstama, jei vienetas, įsigydamas kito vieneto veiklą, jos dalį ar akcijas, mainais atiduoda ilgalaikį materialųjį turtą arba vertybinius popierius. Jeigu vienetas, įsigydamas kito vieneto veiklą, jos dalį ar akcijas sumoka ir pinigais, ir kitu turtu, tai prestižo vertė PM tikslais apskaičiuojama tokia apimtimi, kiek sumokama pinigais. Iš šio komentaro, pasak Pareiškėjos, yra akivaizdu, kad PMĮ 2 straipsnio 30 dalyje sąvoka „pinigai“ reiškia ne atsiskaitymo priemonę, bet atsiskaitymo formą. Komentare išskiriamos dvi atsiskaitymo formos: atsiskaitymas turtu ir pinigais. Dėl šios priežasties PMĮ 2 straipsnio 30 dalyje naudojama „pinigų“ sąvoka turi būti suprantama kaip atsiskaitymo forma ir negali būti aiškinama skirtingai, negu nurodoma komentare.

Patikrinimo akte, pasak skundo, nepagrįstai mokesčių administratoriaus poziciją bandoma pagrįsti cituojant Pinigų plovimo ir teroristų finansavimo prevencijos įstatymo 2 straipsnio 16 punkto nuostatas, kurios skirtos finansų veiklos, o ne mokesčių teisiniams santykiams reglamentuoti. Finansų įstaigų veiklos reguliavimo aspektu pinigų sąvoka yra vartojama pinigų, kaip atsiskaitymo priemonės, prasme ir nėra tapati pinigų, kaip atsiskaitymo būdo, sąvokai, kuri yra vartojama PMĮ 2 straipsnio 30 dalyje. Sprendime nepagrįstai remiamasi 5 VAS „Pinigų srautų ataskaita“, kuris yra skirtas pinigų, kaip atsiskaitymo priemonės, kiekio finansinei apskaitai reglamentuoti ir nėra susijęs su PMĮ 2 straipsnio 30 dalyje pateikiama pinigų, kaip atsiskaitymo formos, sąvoka.

Atsiskaitymo forma pinigais reiškia, kad už perleidžiamus aktyvus turi būti nustatytas atlygis ne turtu, bet pinigais, tuo tarpu įstatymas niekaip neriboja pasirinkto atsiskaitymo realizavimo būdo (priemonių), kuris gali būti tiek grynųjų, tiek negrynųjų pinigų mokėjimas, tiek tarpusavio piniginių prievolių įskaitymas. Tokią išvadą, pasak Pareiškėjos, suponuoja ir nuoseklus PMĮ vartojamų sąvokų „atsiskaitymas pinigais“ ir „pinigai“ aiškinimas kitose PMĮ nuostatose.

Toliau Pareiškėja skunde pateikia PMĮ 41 straipsnio 2 dalies nuostatose įtvirtintos sąvokos „apmokėjimas pinigais“, PMĮ 2 straipsnio 12 dalies nuostatoje, apibrėžiančioje indėlio sąvoką, vartojamos sąvokos „piniginės lėšos“ apibūdinimus ir tvirtina, jog Inspekcijos keliama prielaida, kad PMĮ 2 straipsnio 30 dalyje vartojama sąvoka „pinigai“ galėtų reikšti atsiskaitymo priemonę, yra akivaizdžiai nepagrįsta, nes PMĮ (taip pat Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo (toliau – GPMĮ) ir kituose finansų teisės aktuose) įstatymų leidėjas pinigams, kaip mokėjimo priemonei, apibrėžti naudoja piniginių lėšų, bet ne pinigų sąvoką. Inspekcijos išvadą, kad PMĮ 18 straipsnio 30 dalyje vartojama sąvoka „pinigai“ gali reikšti atsiskaitymo priemonę, pasak skundo, paneigia PMĮ 2 straipsnio 24 dalyje (taip pat ir GPMĮ 2 straipsnio 14 dalyje) pateiktas pajamų apibrėžimas, kur pajamos apibrėžiamos kaip visų rūšių pajamos, uždirbtos pinigais arba ne pinigais. Šiuo atveju pinigų sąvoka yra vartojama ne pinigams kaip atsiskaitymo priemonei, bet pinigams, kaip atsiskaitymo būdui, apibrėžti.

Inspekcijos išvados, kad „pinigai“ PMĮ prasme galėtų reikšti mokėjimo priemonę, negali pagrįsti nei viena PMĮ nuostata, tuo tarpu išvadą, kad įstatymų leidėjas pinigus, kaip atsiskaitymo priemonę PMĮ prasme apibrėžia kaip „pinigines lėšas“, patvirtina ir kitų PMĮ nuostatų taikymas ir aiškinimas (PMĮ 17-2, 22 straipsniai, 32 straipsnio 4 ir 5 dalys).

Pasak skundo, įstatymas negali būti aiškinamas tokiu būdu, kad dvi skirtingos sąvokos įstatyme turėtų tokią pačią reikšmę. Todėl Inspekcija akivaizdžiai klaidingai aiškina PMĮ 18 straipsnio 10 dalies nuostatas ir pinigų sąvoką nepagrįstai tapatina su PMĮ pateikta lėšų sąvoka. PMĮ 18 straipsnio 10 dalis nesieja teisės įtraukti prestižą į leidžiamus atskaitymus su piniginių lėšų gavimo momentu, tačiau kalba apie pinigus, kaip apie atsiskaitymo formą (piniginę prievolę), o ne atsiskaitymo priemonę.

UAB „Namų priežiūros centras“ veiklą iš AB „City Service“ įsigijo pirkimo ir pardavimo sandorio pagrindu, kuriame aiškiai ir nedviprasmiškai yra nurodyta turto pardavimo kaina, už kurią turtas yra parduodamas, t. y. turtas ir teisės buvo parduotos už pinigus – atsiskaitymo už parduodamą turtą ir teises būdas yra pinigai. Turto ir turtinių teisių pardavimo kaina buvo nedelsiant įtraukta į parduodančio vieneto (AB „City Service“) apmokestinamąsias

pajamas (turto vertės padidėjimo pajamos, PMĮ 16 straipsnio 1 dalis). Sutartyje yra numatytas atsiskaitymas pinigais. Atsiskaitymas buvo įvykdytas įskaitymu (CK 6.130 straipsnis), įskaičius į kainą vienaarūšę priešpriešinę ir taip pat pinigais vykdytiną prievolę (piniginę prievolę), atsiradusią reikalavimo teisių pirkimo ir pardavimo sandorio pagrindu. Atsižvelgiant į tai, kad prestižo atsiradimą lėmęs turto perleidimo sandoris turto pardavėjo atžvilgiu yra apmokestinamas taikant PMĮ 16 straipsnio 1 dalį (netaikoma PMĮ 16 straipsnio 6 dalis), o atsiskaitymas už turtą buvo atliktas įskaičius piniginę prievolę, skunde daroma išvada, kad yra įvykdytas PMĮ 2 straipsnio 30 dalies reikalavimas dėl atsiskaitymo už įgyjamą turtą arba akcijas pinigais.

b) dėl Sprendimo prieštaravimo PMĮ tikslams ir principams

Skunde atkreipiamas dėmesys į tai, kad sprendime išdėstyta pozicija, susijusi su bandymu dėl formalios priežasties (atsiskaitymo piniginių prievolių įskaitymo, o ne mokėjimo pavedimo būdu) yra nesuderinama su Inspekcijos ginama leidžiamų atskaitymų arba sąnaudų koncepcija: Inspekcija, formuodama praktiką prestižo bylose, pabrėžia, kad teisė atskaityti prestižą turi būti siejama su sąnaudų koncepcija, t. y. teise atskaityti sąnaudas, kurios yra būtinos pajamoms uždirbti ir kurios yra susijusios su apmokestinama veikla.

Pareiškėjos atveju, pasak skundo, Inspekcija dirbtinai sukūrė nelogišką ir neteisingą bei PMĮ leidžiamų atskaitymų principui prieštaraujančią situaciją: sprendime daug kartų kartojama, kad nėra jokių abejonių, jog Pareiškėja įsigytą verslo dalį iš AB „City Service“ naudojo veikloje, verslo dalis buvo būtina apmokestinamosioms pajamoms uždirbti ir t. t., tačiau teisė įtraukti sąnaudas, susijusias su įmonės veikla, yra neleidžiama tik dėl atsiskaitymo įskaitymo būdu. Pareiškėjai yra nesupranta, kokioms sąnaudoms turi būti pripažintos Pareiškėjos patirtos išlaidos, kurios yra susijusios su realia veikloje naudotos veiklos dalies įsigijimu – jeigu tai negali būti mokesčiniu prestižu dėl to, kad „atsiskaityta ne pinigais“, o įskaitymu, tai tada kokios rūšies leidžiami atskaitymai arba sąnaudos, Inspekcijos nuomone, yra išlaidos, patirtos atliekant piniginių prievolių įskaitymą?

Pareiškėja skunde remiasi LVAT praktikos, kurioje laikomasi pozicijos, kad sąnaudos turi būti realiai patirtos, nuostatomis, PMĮ 17 straipsnio 1 ir 2 dalių, 18 straipsnio (kuris reglamentuoja ilgalaikio turto nusidėvėjimo arba amortizacijos sąnaudų apskaičiavimą) 1 dalies, 14 straipsnio 1 dalies nuostatomis, aiškindamas kurias sisteminiu bei teleologiniu (įstatymo tikslo) teisės aiškinimo metodais, LVAT pažymėjo, kad jose nurodyta sąnaudų samprata yra siejama (o pagal 2 straipsnio 22 dalį bei 14 straipsnio 1 dalį yra tapatinama) su realiai patirtomis ūkio subjekto (vieneto) išlaidomis, o ilgalaikio turto nusidėvėjimo arba amortizacijos sąnaudų kompensavimas yra būdas, kuriuo leidžiama iš dalies padengti realiai patirtas šio turto įsigijimo išlaidas (turto įsigijimo kaina) išdėstant tokį padengimą laike ir ribojant jį tam tikromis sąlygomis. Toks ilgalaikio turto nusidėvėjimo arba amortizacijos sąnaudų aiškinimas yra taikytinas visoms (ilgalaikio) turto įsigijimo situacijoms, tarp jų ir PMĮ 14 straipsnio 4 dalyje numatyta (šioje byloje nagrinėjamai ir aukščiau aptartai) situacijai (LVAT 2009-02-10 nutartis adm. byloje Nr. A-143-207-09). Vertinant nuoseklią praktiką sąnaudų pripažinimo klausimais, PMĮ nuostatos tikslą ir paskirtį, paties PM, kaip mokesčio, mokamo ne nuo bet kokių pajamų, o nuo uždirbto pelno (pajamų po sąnaudų) koncepciją, pasak skundo, matyti, kad negali susidaryti tokia situacija, kokia yra analizuojamu atveju, kai nėra jokio ginčo dėl išlaidų pagrįstumo, sąsajumo su apmokestinamųjų pajamų uždirbimu, tačiau nėra leidžiama jokių būdu jų priskirti leidžiamiems PM atskaitymams. Sprendime yra konstatuota, kad nėra jokio ginčo dėl patirtų išlaidų fakto, dėl patirtų išlaidų sąsajumo su apmokestinamųjų pajamų uždirbimu, kad Pareiškėjos išlaidos, patirtos įsigyjant verslą, buvo realiai apmokestintos kaip AB „City Service“ apmokestinamosios pajamos sandorio metu. Tačiau neatsižvelgiant į skunde nurodytą LVAT praktiką, PM, kaip pelno, o ne pajamų mokesčio koncepciją, patirtų išlaidų faktą bei išlaidų būtinumą apmokestinamosioms pajamoms uždirbti, Pareiškėjos išlaidos vis tiek vertinamos kaip neleidžiami atskaitymai PMĮ 17 straipsnio prasme, nors nėra ginčo, kad Pareiškėjos išlaidos yra sąnaudos, kaip tai apibrėžiama PMĮ 2 straipsnio 31 dalyje. Tokia pozicija neatitinka gero mokesčių administravimo, teisingumo, teisėtumo teisinių principų.

Skunde pabrėžiama, kad verslo dalies įsigijimo sandorio pagrindu AB „City Service“ gautos pajamos laikomos apmokestinamomis iš karto, o Pareiškėjos atžvilgiu patirtos išlaidos, kurios yra susijusios su tolimesniu apmokestinamojo pelno uždirbimu, Inspekcijos nuomone, yra neleidžiami atskaitymai PMĮ prasme. Tokia situacija, Pareiškėjos nuomone, negali egzistuoti conceptualiai, ypač atsižvelgiant į PMĮ 2 straipsnio 31 dalies, 17 straipsnio 1 ir 2 dalių nuostatų bei teisės į patirtų išlaidų priskyrimą leidžiamiems atskaitymams turinio aiškinimą.

Dėl mokesčių sankcijų taikymo

Pareiškėja atkreipia dėmesį į tai, kad sprendimas ir Pareiškėjai papildomai apskaičiuotos mokesčių sumos grindžiamos ne jos padarytais mokesčiais pažeidimais, bet Inspekcijos taikomu abejotinu ir ginčytinu PMĮ 2 straipsnio 30 dalies ir 18 straipsnio 10 dalies nuostatų taikymu ir aiškinimu, t. y. mokesčinis ginčas yra kilęs dėl galimai netikslios (neaiškios) teisės akto formulotės, dėl kurios nėra suformuotos taikymo ir aiškinimo praktikos, aiškinimo. Inspekcija nėra pateikusi komentaro ar išaiškinimo nagrinėjamais klausimais, dėl nurodytų klausimų niekada nebuvo teisme nagrinėtas joks mokesčinis ginčas, nėra paskelbta jokia oficiali mokesčių administratoriaus nuomonė ar pozicija, todėl šiuo atveju Pareiškėjos atžvilgiu taikytina MAĮ 3 straipsnio 5 dalyje įtvirtinta taisyklė ir Pareiškėjos atžvilgiu negali būti taikomos jokios mokesčinės sankcijos, t. y. Pareiškėjai negali būti skiriama bauda ir skaičiuojami delspinigiai, nes aplinkybės, su kuriomis mokesčių administratorius sieja Pareiškėjos apmokestinimą, yra nulemtos ne tyčinių ar tendencingų Pareiškėjos veiksmų, bet centrinio mokesčių administratoriaus išaiškinimų ir pozicijos nebuvimo, teisės aktų nuostatų neaiškumo bei politinės iniciatyvos keisti iki šiol galiojusią prestižo pripažinimo ir atskaitymo praktiką ne Pareiškėjos, bet visos Lietuvos mastu.

Pasak skundo, Pareiškėjos atžvilgiu taip pat taikytina MAĮ 141 straipsnio 1 dalies 4 punkto nuostata ir Pareiškėja atleistina nuo apskaičiuotinių delspinigių ir baudų sumos, nes PMĮ 2 straipsnio 30 dalies ir 18 straipsnio 10 dalies nuostatų komentaras, kuriuo vadovavosi Pareiškėja, visiškai neatitinka sprendime pateikto šių PMĮ nuostatų taikymo ir aiškinimo, t. y. komentare pateiktas išaiškinimas prieštarauja Inspekcijos pateiktam ginčijamų nuostatų aiškinimui, todėl tuo atveju, jeigu būtų patvirtintas Inspekcijos pateiktas ginčijamų teisės aktų nuostatų aiškinimas, šiuo metu galiojantis PMĮ 2 straipsnio 30 dalies ir 18 straipsnio 10 dalies nuostatų komentaras turėtų būti vertinamas kaip klaidingas (netikslus ir neaiškus).

Iš skundžiamo sprendimo, Pareiškėjos teigimu, matyti, kad nagrinėjamas ginčas yra išskirtinai teisinio pobūdžio – nėra ginčytinų fakto klausimų. Mokesčinis ginčas yra susijęs su neteisėtu bandymu Pareiškėjos atžvilgiu retrospektyviai pritaikyti naują, tačiau abejotiną ir akivaizdžiai galiojančio teisinio reguliavimo neatitinkančią PMĮ 2 straipsnio 30 dalies ir 18 straipsnio 10 dalies nuostatų taikymo ir aiškinimo praktiką. Nagrinėjamu atveju kilęs ginčas yra susijęs ne su Pareiškėjos tariamai padarytais mokesčiais pažeidimais, bet su politinio pobūdžio nuostata dėl didžiųjų bendrovių prestižo sąnaudų ginčijimo. Dėl aukščiau nurodytų priežasčių susidariusi situacija turi būti vertinama tik teisės taikymo ir aiškinimo aspektu, o sprendime nurodomos aplinkybės, kurios kvalifikuojamos kaip pažeidimai, negali būti vertinamos kaip pagrindas Pareiškėjos atžvilgiu taikyti bet kokio pobūdžio mokesčines sankcijas. Dėl šios priežasties Pareiškėja privalo būti atleista nuo tiek nuo baudos, tiek nuo delspinigių.

Remiantis išdėstytais aplinkybėmis ir vadovaujantis MAĮ 155 straipsnio 4 dalies 2 punktu, skunde prašoma panaikinti Inspekcijos 2020-06-17 sprendimą Nr. 69-73 kaip neteisėtą ir nepagrįstą.

Inspekcija sprendime nurodo, jog Šiaulių AVMI, atlikusi Pareiškėjos PM mokesčių patikrinimą už laikotarpį nuo 2014-01-01 iki 2018-12-31, surašė 2020-02-14 patikrinimo aktą Nr. (31.49)-FR0680-108, kuriuo nustatė: Pareiškėja 2014–2018 m. PM tikslais nepagrįstai priskyrė leidžiamiems atskaitymams prestižo amortizaciją (metinė suma 84 687 Eur), nes 2010 m. atlikto reorganizavimo metu neperėmė prestižo iš prijungtos patronuojančios UAB „Sinsta“ (I pažeidimas); Pareiškėja 2014–2018 m. nepagrįstai priskyrė leidžiamiems atskaitymams prestižo amortizaciją (metinė suma 23 609 Eur) už 2012 m. įsigyto verslo dalį, nes Pareiškėja 2012 m. iš AB „City Service“ įsigijo dalį daugiabučių gyvenamųjų namų administravimo veiklos, už kurią

pardavėjui nesumokėjo pinigais (II pažeidimas). Atsižvelgiant į nustatytus pažeidimus, Pareiškėjai patikrinimo metu apskaičiuota mokėtina 81 318,50 Eur PM suma. Šiaulių AVMI, išnagrinėjusi Pareiškėjos pateiktas pastabas ir patikrinimo aktą, 2020-04-02 sprendimu Nr. (44.1)-FR0682-185 patvirtino patikrinimo aktą, t. y. patvirtino apskaičiuotą 81 318,50 Eur PM, apskaičiavo 3 123,65 Eur PM delspinigius, atsižvelgusi į tai, kad lengvinančių ir sunkinančių aplinkybių nenustatyta, skyrė Pareiškėjai 30 proc. dydžio, t. y. 24 395 Eur PM baudą. Šiaulių AVMI 2020-04-06 sprendimu Nr. (44.1) FR0682-V44-30 dėl klaidos ištaisymo 2020-04-02 sprendime dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (44.1) FR0682-185 nusprendė ištaisyti klaidingą sprendimo baigiamosios dalies redakciją ir išdėstyti ją taip: „Patikrinimo akte nurodyta, kad patikrinimo metu nenustatyta baudą mažinančių ar didinančių aplinkybių, tačiau atsižvelgiant į tai, kad Pareiškėja patikrinimo metu bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi, teikė dokumentus ir paaiškinimus, šiame sprendime skiriama minimali (10 proc.) 8 131 Eur PM bauda“.

Inspekcija nurodo, jog mokestinis ginčas byloje yra kilęs dėl to, ar Šiaulių AVMI pagrįstai konstatavo, kad Pareiškėja 2014–2018 m. leidžiamiesiems atskaitymams priskyrė prestižo amortizaciją.

Dėl prestižo susidarymo ir amortizacijos, reorganizavimo

Inspekcija sprendime cituoja PMĮ 2 straipsnio 30 dalies, 18 straipsnio 10 dalies nuostatas ir nurodo, jog atsižvelgiant į pacituotą teisinį reglamentavimą, bendrovė, kuri įsigyja kitos bendrovės akcijas, siekiant pripažinti susidariusį prestižą ir jį amortizuoti privalo atitikti šias sąlygas: įsigytos įmonės akcijos turi būti apmokėtos pinigais; įgyjamas kontrolinis akcijų paketas; įsigyjančioji ir įsigyjamoji įmonės reorganizuojamos sujungimo ar prijungimo būdu; įsigijimo metu įmonės už akcijas sumokėta kaina viršijo įsigytosios bendrovės grynojo turto vertę, įvertintą tikrąja rinkos kaina, ir iš šios bendrovės grynojo turto vertę viršijančios akcijų kainos dalies (prestižo) bendrovė tikisi gauti ekonominės naudos.

Nuosekliai vertinant teisės aktų nuostatas, pasak Inspekcijos, darytina išvada, kad prestižas susidaro, kai kito vieneto akcijos įsigyjamoms, siekiant valdyti to vieneto grynąjį turtą ir veiklą. Tačiau galioja ir papildoma sąlyga – iš tokio įsigijimo įsigyjantysis vienetas turi turėti tikslą gauti ekonominės naudos.

PMĮ 18 straipsnio 1 dalyje numatyta, kad vienetė yra nudėvimas arba amortizuojamas jo ilgalaikis turtas ir prestižas, to paties straipsnio 10 dalyje imperatyviai nurodyta, kad kai siekiant valdyti kito vieneto turtą ar veiklą įsigyjamoms akcijoms, susidariusi prestižo vertė į ribojamų dydžių leidžiamus atskaitymus įtraukiama kaip ilgalaikis turtas tik po vėlesnio šių vienetų sujungimo arba vieno jų prijungimo prie kito, jei tai bus atliekama. Šio straipsnio apibendrintame komentare taip pat nurodyta, kad prestižas priskiriamas ribojamų dydžių leidžiamiesiems atskaitymams ir atskaitomas iš įsigyjančiojo vieneto pajamų, jei tas vienetas ekonominės naudos siekimą realizuoja – prisijungia įsigyjamojo vieneto grynąjį turtą ir tęsia jo veiklą.

PMĮ 17 straipsnio 1 dalis nustato, kad leidžiami atskaitymai yra visos faktiškai patirtos įprastinės tokie veiklai vieneto sąnaudos, būtinos vieneto pajamoms uždirbti ar vieneto ekonominei naudai gauti, jeigu šis įstatymas nenustato ko kita. Pagal PMĮ 17 straipsnio 2 dalies 1 punktą prestižo sąnaudos, kaip ilgalaikio nematerialaus turto amortizacijos sąnaudos, pelno mokesčio tikslais priskiriamos ribojamų dydžių leidžiamiesiems atskaitymams.

PMĮ 41 straipsnio 2 dalies 3 punkte nustatytas vienetų reorganizavimo prijungiant atvejis, t. y. vieneto, baigiančio veiklą be likvidavimo procedūros (toliau – įsigyjamasis vienetas), visas turtas, teisės ir prievolės pereina kitam vienetai, valdančiam 100 proc. jo įstatinio kapitalo (100 proc. akcijų, atspindinčių jo kapitalą).

Taigi, pasak Inspekcijos, iš PMĮ 2 straipsnio 30 dalies ir PMĮ 18 straipsnio 10 dalies nuostatų matyti, kad prestižas mokesčių tikslais pripažįstamas tuo atveju, jeigu vienetas, įsigydamas kito vieneto akcijų, iš tokio įsigijimo vėlesniais laikotarpiais tikisi gauti ekonominės naudos, kuri (ekonominė nauda) realizuojama atliekant įmonių reorganizavimą.

Dėl I pažeidimo

Sprendime nurodoma, jog iš bylos medžiagos matyti, kad Pareiškėja 2007 m. turėjo ir 100 proc. valdė UAB „Pašilaita“. Pareiškėja ir dukterinė UAB „Pašilaita“ teikė administravimo

paslaugas daugiabučiuose namuose Vilniaus bei Kauno miestuose. Pareiškėjos akcininkais tuo metu lygiomis dalimis (po 50 proc.) buvo fizinis asmuo B. P. ir Norvegijos kompanija *Oslo Bolig og Sparelag*.

AB „City Service“ ir jos grupės įmonės prižiūrėdavo daugiabučius gyvenamuosius namus, įvairius komercinius, visuomeninės paskirties pastatus, biurus, kitus netipinius objektus, vykdė šilumos ūkio renovacijos projektų valdymą, dalyvavo daugiabučių namų renovacijos programoje. AB „City Service“ plėtėsi įsigydama įmones. AB „City Service“ 2007-06-19 įsteigė UAB „Sinsta“. AB „City Service“ 2007 m. konsoliduotame audituotame metiniame pranešime buvo nurodyta, kad UAB „Sinsta“ buvo įsteigta su vienu tikslu – išpirkti iš nesusijusių asmenų Pareiškėjos akcijas.

Įsteigtos UAB „Sinsta“ įstatinis kapitalas buvo 10 000 Lt, įregistruotos veiklos: kita, niekur kitur nepriskirta, finansinių paslaugų veikla ir kontroliuojančiųjų bendrovių veikla (akcijų turėjimas nuosavybėje be administravimo ir vadovavimo paslaugų). Finansinių paslaugų veiklos UAB „Sinsta“ nevykdė. UAB „Sinsta“ pagal 2007-07-03 dvi akcijų pirkimo ir pardavimo sutartis iš Pareiškėjos akcininkų B. P. ir Norvegijos įmonės *Oslo Bolig og Sparelag* įsigijo 100 proc. Pareiškėjos akcijų už 6 000 000 Lt. Taip Pareiškėjos patronuojančiu asmeniu tapo UAB „Sinsta“. UAB „Sinsta“ akcijoms apmokėti panaudojo steigėjo AB „City Service“ pagal 2007-07-11 sutartį suteiktą 6 250 000 Lt paskolą (su 6 proc. metinių palūkanų norma). Po akcijų įsigijimo UAB „Sinsta“ ir Pareiškėja toliau veikė kaip atskiri juridiniai asmenys, tačiau jas pradėjo sieti patronuojančiosios ir patronuojamosios įmonių santykiai.

Praėjus 3 metams po Pareiškėjos akcijų įsigijimo, 2010-06-18 UAB „Sinsta“ vienintelio akcininko sprendimu buvo nuspręsta UAB „Sinsta“ ir Pareiškėją reorganizuoti. Reorganizacija atlikta pagal PMĮ 41 straipsnio 2 dalies 1 punktą: UAB „Sinsta“ (patronuojantį vienetą) prijungiant prie Pareiškėjos (dukterinio (patronuojamojo) vieneto), kuri po reorganizavimo tęs savo veiklą ir kuri perima UAB „Sinsta“ turtą, įsipareigojimus, visas jos teises ir pareigas, o UAB „Sinsta“ veikla nutraukiama. VĮ Registrų centro duomenimis, UAB „Sinsta“ likviduota 2010-07-27.

Pareiškėjos pateiktose reorganizavimo sąlygose reorganizavimo tikslai ir ekonominės naudos pagrindimas nėra nurodyti. Pagal reorganizavimo sąlygas visas patronuojančio vieneto UAB „Sinsta“ turtas, teisės ir įsipareigojimai perduodami Pareiškėjai 2010-07-30. Pagal reorganizavimo sąlygų 4 skyriaus nuostatas Pareiškėja perima UAB „Sinsta“ turtą, teises ir pareigas pagal turto perdavimo–priėmimo aktą. Pareiškėja pateikė turto perdavimo–priėmimo akto patvirtintą kopiją, pagal kurią perėmė UAB „Sinsta“ paskolą ir Swedbank AB bei AB DnB NORD banko sąskaitose esančias lėšas. Prestižas turto perdavimo ir priėmimo akte nenurodytas.

Pareiškėja pateikė dokumentų kopijas: dvi akcijų pirkimo iš buvusių Pareiškėjos akcininkų sutartis, vadovo parašu nepatvirtintą UAB „Sinsta“ 2010-07-31 balansą, savo balansą konsoliduotam balansui sudaryti, konsoliduotą balansą prijungus UAB „Sinsta“, bandomąjį balansą, pačios Pareiškėjos prestižo apskaičiavimo pažymą ir prestižo įvedimo į eksploataciją aktą.

UAB „Sinsta“ 2010-07-31 balanse nurodytas turtas: 6 180 000 Lt finansinis turtas – investicija į Pareiškėjos akcijas, 4 907 Lt trumpalaikis turtas (iš jo piniginių lėšų banke – 4 848 Lt), iš viso 6 184 907 Lt. UAB „Sinsta“ balanso dalyje „Nuosavas kapitalas ir įsipareigojimai“ nurodytas neigiamas kapitalas (- 6 495 Lt) ir nurodyti įsipareigojimai 6 191 402 Lt: 6 191 275 Lt negrąžintos paskolos AB „City Service“ Pareiškėjos akcijoms įsigyti ir 127 Lt darbo užmokesčio įsipareigojimo ir kitų mokėtinų sumų.

Pareiškėjos perimta paskola (faktiškai perimtas įsipareigojimas grąžinti paskolą, nes Pareiškėja pačios paskolos lėšų tolimesniam panaudojimui įprastinei veiklai vykdyti negavo) po reorganizavimo (2010 m. rugsėjo mėn.) akcininko AB „City Service“ sprendimu buvo kapitalizuota, visos papildomai išleistos akcijos dėl kapitalizavimo atiteko AB „City Service“, Pareiškėja akcijų neįsigijo.

UAB „Sinsta“ 2010-07-31 prijungimo balanse prestižas nenurodytas, UAB „Sinsta“ kaip patronuojantis vienetas VĮ Registrų centrui konsoliduotų ataskaitų neteikė.

Iš Pareiškėjos pateiktų dokumentų ir UAB „Sinsta“ VĮ Registrų centrui pateiktų finansinių ataskaitų duomenų nenumatyta, kad UAB „Sinsta“, iš nepriklausomų asmenų įsigydama 100 proc. Pareiškėjos akcijų, akcijų įsigijimo datai vertino Pareiškėjos grynąjį turtą, formavo teigiamą (ar neigiamą) prestižą, pirmo prestižo pripažinimo metu jį įtraukė į apskaitą bei perdavė Pareiškėjai reorganizavimo metu su prestižo apskaičiavimą pagrindžiančiais dokumentais ar jų patvirtintomis kopijomis. Turto vertinimo dokumentai mokestiniam patikrinimui nepateikti.

Pareiškėja po UAB „Sinsta“ prijungimo Aiškinamojo rašto prie 2010 m. finansinės atskaitomybės pastabose dėl 3.1. punkto nurodė, kad „prestižo vertė apskaičiuota prijungus UAB „Sinsta“, nustatytas amortizacijos laikotarpis – 15 metų“, daugiau duomenų ar informacijos nepateikta.

Pagal Pareiškėjos patikrinimui pateiktos 2010-07-30 buhalterinės pažymos prestižo apskaičiavimui duomenis pati Pareiškėja nustatė teigiamą prestižą taip:

Iš UAB „Sinsta“ investicijos į Pareiškėjos akcijas 6 180 000 Lt (6 000 000 Lt UAB „Sinsta“ sumokėjo už akcijas, 180 000 Lt vertė jokia juridinę galią turinčiu dokumentu nėra pagrįsta, patikrinimui atlikti toks dokumentas (dokumentai) nepateikti) Pareiškėja išeliminavo savo turto balansinę vertę prieš reorganizavimą 1 793 548 Lt ir apskaičiavo pirmo pripažinimo prestižą 4 386 452 Lt (6 180 000 Lt – 1 793 548 Lt), kurio metinė amortizaciją sudarytų 292 430 Lt (4 386 452 Lt : 15 metų).

Pažymoje nurodyta:

1. Grynoji turto dalis, įvertinta tikrąja rinkos kaina, 2 670 838 Lt apskaičiuota kaip balansinė Pareiškėjos turto vertė reorganizavimo metu 1 793 548 Lt + 877 290 Lt turto vertės pokytis, kaip prestižo amortizacija per praėjusius 3 metus (292 430 Lt x 3 metų). Įsipareigojimams nevertinti, nurodyta nulinė reikšmė;

2. Iš UAB „Sinsta“ investicijos į Pareiškėjos akcijas 6 180 000 Lt (6 000 000 Lt UAB „Sinsta“ sumokėjo už akcijas, 180 000 Lt vertė jokia juridinę galią turinčiu dokumentu nėra pagrįsta) atėmus 1 punkte nurodytus Pareiškėjos balansinę turto vertę prieš reorganizavimą 1 793 548 Lt ir turto pokyčio vertę 877 290 Lt, kaip trejų metų amortizacijos sumą, Pareiškėja nustatė prestižo vertę 3 509 162 Lt (6 180 000 Lt – 1 793 548 Lt – 877 290 Lt).

Pareiškėja taip nustatytą prestižą numatė amortizuoti per likusius 12 metų ir, apskaičiuojant apmokestinamąjį pelną už tikrinamus laikotarpius, metinės prestižo amortizacijos sumas priskyrė ribojamų dydžių leidžiamoms atskaitymams.

UAB „Sinsta“ už 2007–2009 m. VĮ Registrų centrui pateiktuose paaiškinamuosiuose raštuose prie finansinės atskaitomybės nurodė, kad: turi 1 darbuotoją (0,5 etato); ūkinės-komercinės veiklos nevykdė; neplanuoja aktyviosios veiklos; nevykdo tyrimų ir plėtros veiklos, finansinių priemonių nenaudoja. UAB „Sinsta“ 2007–2010 m. pardavimo pajamų neuždirbo, įsigijusi akcijas, į Pareiškėjos veiklą neinvestavo. UAB „Sinsta“ turimos pinigines lėšas banko sąskaitoje buvo gautos iš akcininko AB „City Service“, suteikus paskolą su palūkanomis Pareiškėjos akcijų įsigijimui ir gauti dividendai iš Pareiškėjos. UAB „Sinsta“ neturėjo ir neįsigijo jokių kitų įmonių akcijų, kurias reorganizavimo metu galėjo perduoti Pareiškėjai kontroliuojamų bendrovių veiklai vykdyti ir tęsti.

Atsižvelgiant į tai, Inspekcijos tvirtinimu, patikrinimo metu padaryta pagrįsta išvada, kad UAB „Sinsta“ neveikė kaip savarankiškas vienetas, vykdamas komercinę ar gamybinę veiklą, kuria siekiama pajamų ar kitos ekonominės naudos PMĮ prasme (gauti dividendai nelaikomi PM objektu), o veikė išimtinai siekdama tikslų, susijusių su akcininko interesais bei jo ekonomine nauda.

Pareiškėja 2010 m. liepos mėn. reorganizavimo metu neperėmė prestižo iš patronuojančios UAB „Sinsta“. Prestižo vertė apskaičiuojama ir gali būti pripažinta tik tuo atveju, jeigu akcijų įsigijimo datai įsigyjantysis vienetas įvertina įsigytą identifikuojamą turtą ir prisiimtus įsipareigojimus tikrąja rinkos kaina. Jeigu įsigyjant kito vieneto akcijas grynasis turtas (turtas ir įsipareigojimams) tikrąja rinkos kaina nevertinami, prestižo vertė neskaičiuojama ir nepripažįstama. Pareiškėja pati suformuodamas prestižą 2010 m. liepos mėn., neįvertino grynojo turto tikrąja rinkos kaina UAB „Sinsta“ akcijų įsigijimo datai. Iš UAB „Sinsta“ investicijos į Pareiškėjos

akcijas balanso duomenimis 6 180 000 Lt, UAB „Sinsta“ sumokėjo už akcijas 6 000 000 Lt, o 180 000 Lt vertė jokiai juridinei galią turinčiu dokumentu nėra pagrįsta.

Nors UAB „Pašilaita“ buvo sumažintas įstatinis kapitalas, tačiau Pareiškėja pagal 2011-12-30 akcijų pirkimo ir pardavimo sutartį dukterinės UAB „Pašilaita“ visas 2 910 vnt. akcijas pardavė rinkos kaina už 5 060 990 Lt, kuri parodo, kad Pareiškėjos pačios nustatyta grynojo turto vertė 2 670 838 Lt neatitinka tikrosios rinkos kainos.

Atsižvelgiant į aukščiau išdėstytą, padaryta išvada, kad Pareiškėja pažeidė PMĮ 2 straipsnio 30 dalies, 17 straipsnio 1 dalies, 18 straipsnio 1 ir 10 dalių nuostatas, nepagrįstai priskyre leidžiamiems atskaitymams prestižo amortizaciją, kasmet po 84 687,24 Eur, nes reorganizavimo metu neperėmė prestižo vertės iš prijungtos patronuojančios UAB „Sinsta“, susidariusios akcijų įsigijimo datai (2007 m. liepos mėn.), kurią galėtų amortizuoti.

Nuosekliai vertinant PMĮ 2 straipsnio 30 dalies ir 18 straipsnio 1 ir 10 dalies, 17 straipsnio 1–2 dalių ir 41 straipsnio 2 dalies 3 punkto nuostatas, sprendime daroma išvada, kad prestižas susidaro, kai kito vieneto akcijos įsigyjamoms, siekiant valdyti to vieneto grynąjį turtą ir veiklą. Tačiau galioja ir papildoma sąlyga – iš tokio įsigijimo įsigyjantysis vienetas turi turėti tikslą gauti ekonominės naudos, kuri (ekonominė nauda) realizuojama atliekant įmonių reorganizavimą.

Iš bylos medžiagos, pasak Inspekcijos, matyti, kad patikrinimo metu prestižo amortizacija neigiamą iš esmės konstatuojant, kad UAB „Sinsta“ neveikė kaip savarankiškas vienetas, vykdamas komercinę ar gamybinę veiklą, kuria siekiama pajamų ar kitos ekonominės naudos PMĮ prasme, o veikė išimtinai siekdama tikslų, susijusių su akcininko interesais bei jo ekonomine nauda. Tokia išvada padaryta atsižvelgiant į šias aplinkybes:

1. UAB „Sinsta“ įsteigta prieš pat Pareiškėjo akcijų įsigijimą, t. y. UAB „Sinsta“ įsteigta 2007-06-19 (Pareiškėjos akcijos įsigytos 2007-07-03);

2. AB „City Service“ (UAB „Sinsta“ akcininkas) 2007 m. konsoliduotame audituotame metiniame pranešime buvo nurodyta, kad UAB „Sinsta“ buvo įsteigta su vienu tikslu – išpirkti iš nesusijusių asmenų Pareiškėjos akcijas;

3. UAB „Sinsta“ nuosavų lėšų Pareiškėjos akcijoms įsigyti neturėjo. Paskolą (6 250 000 Lt) Pareiškėjos akcijoms įsigyti suteikė UAB „Sinsta“ akcininkas – AB „City Service“, kuris vėliau skolą kapitalizavo;

4. UAB „Sinsta“ už 2007–2009 m. VĮ Registrų centrui pateiktuose paaiškinamuosiuose raštuose prie finansinės atskaitomybės nurodė, kad: turi 1 darbuotoją (0,5 etato); ūkinės–komercinės veiklos nevykdė; neplanuoja aktyviosios veiklos; nevykdo tyrimų ir plėtros veiklos, finansinių priemonių nenaudoja;

5. UAB „Sinsta“ 2007–2010 m. pardavimo pajamų neuždirbo, įsigijusi akcijas, į Pareiškėjos veiklą neinvestavo.

Sprendime pažymima, kad po UAB „Sinsta“ prijungimo prie Pareiškėjos, Pareiškėjos turtas iš esmės liko nepakitęs. Šiuo atveju matyti, kad pasirinktas toks sandorių modeliavimas, kuomet, akcininkas AB „City Service“, kaip patronuojantis vienetas, siekdamas įsigyti ir valdyti Pareiškėją, Pareiškėjos akcijas įsigyja per tarpinę įmonę UAB „Sinsta“, dėl ko vėlesnio reorganizavimo procese (struktūriniai įmonių grupės valdymo pokyčiai) Pareiškėja įgyja galimybę mažinti apmokestinamąjį pelną prestižo amortizacijos sąnaudomis. Atsižvelgiant į aukščiau išdėstytą, konstatuojama, kad patikrinimo metu pagrįstai padaryta išvada, kad Pareiškėja dėl šio sandorio neturėjo teisės prestižo amortizacijos sąnaudas priskirti leidžiamiems atskaitymams.

Dėl II pažeidimo

AB „City Service“ pagal 2012-01-30 susitarimą perleido Pareiškėjai dalį daugiabučių gyvenamųjų namų administravimo veiklos už 1 357 581 Lt ir pagal 2012-02-13 susitarimą perleido dalį daugiabučių gyvenamųjų namų administravimo veiklos už 1 345 161 Lt (veiklos perleidimas nebuvo įformintas PVM sąskaitomis faktūromis), iš viso už 2 702 742 Lt.

Pareiškėja pagal 2012-01-30 susitarimą įsigijo teisę valdyti 41 daugiabučio gyvenamojo namo administravimą, o pagal 2012-02-13 susitarimą įsigijo teisę valdyti dar 47 daugiabučių gyvenamųjų namų administravimą. Veiklos perėmėjai Pareiškėjai kartu su klientais

ir jų debitoriniais įsiskolinamais buvo perduotos ir klientų kaupiamųjų lėšų remontui sumos, kurios buvo įtrauktos į perleidžiamos veiklos kainą.

Pareiškėja suformavo ir buhalterinėje apskaitoje apskaitė prestižą: 2012 m. vasario mėn. 483 664 Lt (1 357 581 Lt – 873 917 Lt grynoji turto dalis, įvertinta tikrąja rinkos kaina) ir 2012 m. kovo mėn. 732 329 Lt (1 345 161 Lt – 612 832 Lt grynoji turto dalis, įvertinta tikrąja rinkos kaina), iš viso – 1 215 993 Lt (483 664 Lt + 732 329 Lt), kurį nuo 2012 m. balandžio mėn. pradėjo amortizuoti. Pareiškėja prestižo amortizacijos laikotarpį pasirinko 15 metų, metinė amortizacijos suma 23 609,52 Eur.

Pareiškėja iš šio verslo įsigijimo siekė ir gavo ekonominės naudos: pardavimų pajamos 2012 m. padidėjo 1,2 mln. Lt, 2013 m. dar padidėjo 817 973 Lt, tačiau dėl organizacinių kaštų, prijungiant papildomo verslo dalį, padidėjimo iš tipinės veiklos Pareiškėjos tais metais gautas 327 599 Lt nuostolis. Pareiškėjos pardavimai 2013 m. dar padidėjo 817 973 Lt bei uždirbta 505 057 Lt grynojo pelno.

Pagal PMĮ 2 straipsnio 30 dalies nuostatas prestižo vertė gali susidaryti, kai vienetas įsigyja kito vieneto veiklą kaip kompleksą ar veiklos dalį kaip teisių ir prievolių visumą, tačiau viena iš įstatymo straipsnyje nurodytų imperatyvių sąlygų pripažinti prestižą, yra nuostata, kad už įsigytas akcijas ar už įsigytą veiklą kaip kompleksą ar jos dalį įsigijimo kaina turi būti apmokėta pinigais, tai yra PM tikslais prestižas susidaro tokia apimtimi, kiek yra sumokama pinigais.

Pareiškėja už verslo dalies įsigijimą pinigų mokėjimo faktą patvirtinančių pinigų apskaitos dokumentų nepateikė, nes už įsigytą verslą patronuojančiai AB „City Service“ pinigais nesumokėjo. Atsiskaitymas už įsigytą verslo dalį vyko taip:

Pareiškėja 2011 m. 12 mėn. AB „City Service“ grupės įmonei UAB „City Service LT“ pardavė 100 proc. akcijų savo dukterinės UAB „Pašilaita“ už 5 060 990 Lt.

Pareiškėjos buhalterinėje apskaitoje 2012-03-01 buvo apskaityta:

skola AB „City Service“ už įsigytą verslo dalį 2 702 742 Lt;

UAB „City Service LT“ skola Pareiškėjai už dukterinės UAB „Pašilaičių būstas“ (buvusi UAB „Pašilaita“) akcijų pardavimą 5 060 990 Lt.

Patronuojanti AB „City Service“ (Pareiškėjos kreditorius) dalį savo veiklos, įskaitant 100 proc. Pareiškėjos akcijų, pagal 2012-02-29 akcijų pirkimo ir pardavimo sutartį perleido dukterinei UAB „City Service LT“. Taip Pareiškėjos patronuojančiu asmeniu tapo UAB „City Service LT“. AB „City Service“ 2012-03-02 pranešimu informavo Pareiškėją, kad savo 2012-01-31 turėtus piniginius reikalavimus perleido kontroliuojamai dukterinei įmonei UAB „City Service LT“ ir nuo šios datos visi piniginiai mokėjimai turi būti vykdomi naujam kreditoriui UAB „City Service LT“. Pareiškėja naujam kreditoriui UAB „City Service LT“ taip pat pinigais nesumokėjo.

Pagal 2012-03-30 priešpriešinių reikalavimų įskaitymo sutartį tarp UAB „City Service LT“ ir Pareiškėjos atliktas vienaarūšių priešpriešinių reikalavimų įskaitymas. Pareiškėjos įsiskolinimas UAB „City Service LT“ išnyko (5 060 990 Lt (kreditorinis reikalavimas Nr. 3) – 2 702 742 Lt (kreditorinis reikalavimas Nr. 2), o UAB „City Service LT“, atlikus kitų priešpriešinių reikalavimų įskaitymą 1 900 384 Lt sumai (priešpriešinis reikalavimas Nr. 1), liko skolinga Pareiškėjai už dukterinės UAB „Pašilaičių būstas“ (UAB „Pašilaita“) 100 proc. akcijų pirkimą 457 864 Lt. Pareiškėja už įsigyto verslo dalį pinigais nemokėjo.

Pareiškėja tiek AB „City Service“, tiek naujam kreditoriui UAB „City Service LT“ pinigų nesumokėjo, šių išlaidų sumokėjimo faktas nėra fiksuotas Pareiškėjos kasos, banko ar kredito įstaigose esančių sąskaitų įrašuose, todėl prestižo vertė PM tikslais nepripažįstama, o Pareiškėjos prestižo amortizacijos sąnaudos nelaikomos leidžiamais atskaitymais.

Atsižvelgiant į išdėstytą, Inspekcijos teigimu, patikrinimo metu padaryta pagrįsta išvada, kad atliktas priešpriešinių vienaarūšių reikalavimų įskaitymas neatitinka PMĮ 2 straipsnio 30 dalies imperatyviai sąlygai, kad už įsigytą turtą (verslo dalį) būtų sumokėta pinigais, todėl šiuo atveju, kai įsigijus verslo dalį, už verslą nebuvo sumokėta pinigais, tai prestižas PM tikslais nesusidarė. Taigi, patikrinimo metu vertinama, kad Pareiškėja pažeidė PMĮ 17 straipsnio 1 dalies

ir 18 straipsnio 1 dalies nuostatas ir nepagrįstai 2014–2018 m. priskyrė leidžiamiems atskaitymams prestižo amortizaciją – kasmet po 23 609,52 Eur.

Pagal PMĮ 2 straipsnio 19 ir 30 dalį veikla ar veiklos dalis kaip kompleksas suprantama kaip teisių ir prievolių visuma, organizaciniu požiūriu sudaranti autonomišką ekonominę vienetą, vykdančią veiklą ir galintį atlikti savo funkcijas savo nuožiūra. Kitaip tariant, veiklos dalimi laikoma visuma turto, su tuo susiję įsipareigojimai, teisės ir pareigos, t. y. visa tai, kas leidžia tokią veiklos dalį identifikuoti ir išskirti iš visos įmonės veiklos kaip savarankišką ekonominę vienetą (savarankišką veiklos padalinį) ir sudaro sąlygas tolesniam tokios veiklos vykdymui įsigyjančiame vienete. Nustatant, ar perleidžiama veiklos dalis, ar atskiri turto objektai, turi būti vertinama funkciniu požiūriu, t. y. ar perleidžiama turto visuma gali funkcionuoti savo priemonėmis savarankiškai (kaip nepriklausomas ekonominis vienetas).

Taigi, jei įsigyjamose veiklos sandoris (įsigyjamose veiklai reikalingas materialus ir nematerialus turtas kartu su visomis teisėmis ir pareigomis ir bus tęsiama vykdoma aptarnavimo veikla) laikytina veiklos dalies įsigijimu PMĮ prasme, mokesčių mokėtojas turi teisę apmokestinamąjį pelną mažinti prestižo amortizacijos sąnaudomis. Tačiau tam, kad mokesčių mokėtojas prestižo amortizacijos sąnaudas galėtų priskirti ribojamų dydžių leidžiamiems atskaitymams, turi būti tenkinama PMĮ 2 straipsnio 30 dalyje įtvirtinta sąlyga – atsiskaitymas pinigais.

Sprendime pažymima, kad mokesčio patikrinimo metu nėra kvestionuojamas Pareiškėjos veiklos iš AB „City Service“ įsigijimo klausimas. Ginčas tarp Pareiškėjos ir mokesčių administratoriaus šioje dalyje kyla iš esmės tik dėl atsiskaitymo už tokios veiklos įsigijimą būdo, t. y. patikrinimo metu nustatyta, kad piniginio atsiskaitymo už įsigytą veiklą nebuvo, o buvo atliktos užskaitos (tarpusavio skolų įskaitymai) bei dėl to, kad Pareiškėja perimamai veiklos daliai neatliko nepriklausomo turto vertintojo rinkos kainos vertinimo.

PMĮ 2 straipsnio 30 dalyje įtvirtintina imperatyvi nuostata, pagal kurią pripažįstant prestižą už įsigytas akcijas ar už įsigytą veiklą kaip kompleksą ar jos dalį įsigijimo kaina turi būti apmokėta pinigais. Pagal CK 1.100 straipsnio „Pinigai“ sąvokos apibrėžimą pinigai, kaip civilinių teisių objektai – tai Lietuvos banko išleidžiami banknotai, monetos ir lėšos sąskaitose, kitų valstybių išleidžiami banko bilietai, valstybės išdo bilietai, monetos ir lėšos sąskaitose, esantys teisėta atsiskaitymo priemonė. Pinigai skirstomi į dvi pagrindines rūšis: 1) grynieji pinigai – tai banknotai ir monetos; 2) negrynieji pinigai – tai lėšos, esančios bankų ar kitų kredito įstaigų atidarytose sąskaitose (CK 6.193 straipsnis), indėliai (CK 6.892 straipsnis) ir elektroniniai pinigai (Lietuvos Respublikos elektroninių pinigų ir elektroninių pinigų įstaigų įstatymo 2 straipsnio 1 dalis). Piniginė operacija – bet koks pinigų mokėjimas, perdavimas ar gavimas (Lietuvos Respublikos pinigų plovimo ir teroristų finansavimo prevencijos įstatymo 2 straipsnis 16 punktas).

Pinigų apskaitos dokumentas – popierinis liudijimas, kuriame nurodomos grynujų pinigų mokėjimo ar jų pervedimo operacijos, kai įvykdomas vieno ūkio subjekto įsipareigojimas kitam ūkio subjektui (Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos įstatymo (toliau – BAĮ) 2 straipsnio 12 punktas).

Įmonės pinigų srautams turi įtakos tik sumokėti ar gauti pinigai, priešpriešiniai reikalavimai laikomi nepiniginiais sandoriais (5 VAS).

Inspekcijos tvirtinimu, PMĮ 2 straipsnio 30 dalies sąlygos dėl sumokėjimo pinigais lingvistinė konstrukcija yra aiški ir neleidžia įžvelgti galimo keleriopo jos turinio suvokimo.

Atsižvelgiant į išdėstytą, sprendime konstatuota, kad Pareiškėjos atliktas priešpriešinių vienaarūšių reikalavimų įskaitymas neatitinka PMĮ 2 straipsnio 30 dalies imperatyviai sąlygai, kad už įsigytą turtą (verslo dalį) būtų sumokėta pinigais, todėl šiuo atveju, kai įsigijus verslo dalį už verslą nebuvo sumokėta pinigais, tai prestižas PM tikslais nesudarė. Pareiškėja taip pat pažeidė PMĮ 17 straipsnio 1 dalies ir 18 straipsnio 1 dalies nuostatas ir nepagrįstai 2014–2018 m. priskyrė leidžiamiems atskaitymams prestižo amortizaciją kasmet po 81 518,64 Lt (23 609,52 Eur).

Komisija k o n s t a t u o j a :

Pareiškėjos skundas tenkintinas iš dalies, Inspekcijos sprendimas dalyje dėl nurodymo sumokėti PM ir su juo susijusias sumas, nepripažinus 118 047,60 Eur prestižo amortizacijos 2014–2018 m. ribojamų dydžių leidžiamų atskaitymais (dėl iš AB „City Service“ įsigytos verslo dalies) naikintinas, Pareiškėjos 2020-07-07 skundas dėl kitos skundžiamos Inspekcijos sprendimo dalies perduotinas centriniam mokesčių administratoriui nagrinėti iš naujo.

Ginčas tarp šalių vyksta dėl papildomai apskaičiuoto PM ir su juo susijusių sumų Šiaulių AVMI mokestinio patikrinimo metu konstatavus, jog: (1) Pareiškėja nepagrįstai 2014–2018 metais leidžiamiems atskaitymams priskyrė prestižo amortizaciją (kasmet po 292 408 Lt arba 84 687,24 Eur), nes 2010 m. įvykusio reorganizavimo metu neperėmė prestižo iš prijungtos UAB „Sinsta“, (2) Pareiškėja tuo pačiu mokestiniu laikotarpiu nepagrįstai leidžiamiems atskaitymams priskyrė prestižo amortizaciją už 2012 metais iš AB „City Service“ įsigytą verslo dalį (daugiabučių gyvenamųjų namų administravimo veiklą), nes už įsigytą verslo dalį atsiskaitė ne pinigais, o tarpusavio užskaitomis (įskaičius priešpriešinius piniginius reikalavimus). Kadangi Pareiškėja skunde yra išdėsčiusi konkrečius nesutikimo su Inspekcijos sprendimu motyvus, todėl Komisija dėl Inspekcijos sprendimo pagrįstumo pasisakys, atsižvelgdama į Pareiškėjos skundo motyvus:

Dėl UAB „Namų priežiūros centras“ (Pareiškėja iki 2019-06-28 vadinosi UAB „Namų priežiūros centras“) akcijų įsigijimo, šio vieneto ir UAB „Sinsta“ reorganizavimo

1. Pareiškėja 2007 m. kartu su dukterine įmone „Pašilaita“ teikė daugiabučių namų administravimo paslaugas Vilniuje ir Kaune, Pareiškėjos akcijas lygiomis dalimis valdė fizinis asmuo B. P. ir Norvegijos kompanija *Oslo Bolig og Sparelag*.

2. AB „City Service“ (kaip ir jos grupės įmonės), užsiimanti daugiabučių gyvenamųjų namų, komercinės, visuomeninės paskirties pastatų, biurų priežiūra, šilumos ūkio renovacijos projektų valdymu ir kita panašia veikla, 2007-06-19 įsteigė UAB „Sinsta“ su tikslu – iš nesusijusių asmenų įsigyti Pareiškėjos (UAB „Namų priežiūros centras“) akcijas. UAB „Sinsta“ už 2007–2009 m. VĮ Registrų centrui pateiktuose paaiškinamuosiuose raštuose prie finansinės atskaitomybės nurodė, kad: turi 1 darbuotoją (0,5 etato); ūkinės–komercinės veiklos nevykdė; neplanuoja aktyviosios veiklos; nevykdo tyrimų ir plėtros veiklos, finansinių priemonių nenaudoja. UAB „Sinsta“ 2007–2010 m. pardavimo pajamų neuždirbo, įsigijusi akcijas, į Pareiškėjos veiklą neinvestavo. UAB „Sinsta“ turimos piniginės lėšos banko sąskaitoje buvo gautos iš akcininko AB „City Service“, suteikus paskolą su palūkanomis Pareiškėjos akcijų įsigijimui ir gauti dividendai iš Pareiškėjos. UAB „Sinsta“ neturėjo ir neįsigijo jokių kitų įmonių akcijų, kurias reorganizavimo metu galėjo perduoti Pareiškėjai kontroliuojamų bendrovių veiklai vykdyti ir tęsti.

3. UAB „Sinsta“ pagal 2007-07-03 dvi akcijų pirkimo–pardavimo sutartis už bendrą 6 000 000 Lt sumą įsigijo 100 proc. Pareiškėjos akcijų. Akcijoms apmokėti buvo panaudota AB „City Service“ pagal 2007-07-11 paskolos sutartį suteikta 6 250 000 Lt paskola su 6 proc. metinėmis palūkanomis.

4. 2010-06-18 UAB „Sinsta“ vienintelio akcininko sprendimu nuspręsta UAB „Sinsta“ ir Pareiškėją reorganizuoti pagal PMĮ 41 straipsnio 2 dalies 1 punktą, UAB „Sinsta“ po reorganizavimo savo veiklą baigė, likviduota 2010-07-27. Pagal reorganizavimo sąlygas visas patronuojančio vieneto UAB „Sinsta“ turtas, teisės ir įsipareigojimai perduodami Pareiškėjai 2010-07-30. UAB „Sinsta“ 2010-07-31 balanse nurodytas turtas: 6 180 000 Lt finansinis turtas – investicija į Pareiškėjos akcijas, 4 907 Lt trumpalaikis turtas (iš jo piniginių lėšų banke – 4 848 Lt), iš viso 6 184 907 Lt. UAB „Sinsta“ balanso dalyje „Nuosavas kapitalas ir įsipareigojimai“ nurodytas neigiamas kapitalas (– 6 495 Lt) ir nurodyti įsipareigojimai 6 191 402 Lt: 6 191 275 Lt negrąžintos paskolos AB „City Service“ Pareiškėjos akcijoms įsigyti ir 127 Lt darbo užmokesčio įsipareigojimo ir kitų mokėtinų sumų. Pareiškėja perėmė įsipareigojimą grąžinti paskolą, nes pačios paskolos lėšų tolimesniam panaudojimui įprastinei veiklai vykdyti negavo. Po reorganizavimo (2010 m. rugsėjo mėn.) akcininko AB „City Service“ sprendimu paskola buvo kapitalizuota, visos papildomai išleistos akcijos dėl kapitalizavimo atiteko AB „City Service“, Pareiškėja akcijų neįsigijo.

5. Iš Pareiškėjos pateiktų dokumentų ir UAB „Sinsta“ VĮ Registrų centrui pateiktų finansinių ataskaitų duomenų nenustatyta, kad UAB „Sinsta“, įsigydama 100 proc. Pareiškėjos akcijų, akcijų įsigijimo datai vertino Pareiškėjos grynąjį turtą, formavo teigiamą (ar neigiamą) prestižą, pirmo prestižo pripažinimo metu jį įtraukė į apskaitą bei perdavė Pareiškėjai reorganizavimo metu su prestižo apskaičiavimą pagrindžiančiais dokumentais ar jų patvirtintomis kopijomis. Turto vertinimo dokumentai mokestiniam patikrinimui nepateikti.

6. Pareiškėja po UAB „Sinsta“ prijungimo prestižą apskaičiavo pagal buhalterinę pažymą ir įvedė į eksploataciją.

Inspekcija sprendime laikosi pozicijos, jog UAB „Sinsta“ Pareiškėjos akcijų įsigijimo metu 2007 m. liepos mėn. dėl akcijų įsigijimo neapskaitė prestižo ir jo nepripažino, akcijų įsigijimo dienai nevertino Pareiškėjos turto tikrąja turto rinkos kaina, todėl neturėjo pagrindo po vienetų reorganizavimo pripažinti pagal buhalterinę pažymą apskaičiuoto prestižo ir jį tikrinamuju laikotarpiu priskirti ribojamų dydžių leidžiamiems atskaitymams. Taip pat sprendime dėstomos aplinkybės dėl UAB „Sinsta“ veiklos pobūdžio, konstatuojant, jog šis vienetas neveikė kaip savarankiškas ūkio subjektas, todėl Inspekcijos sprendime daromos atitinkamos prielaidos dėl vienetų veiksmų modeliavimo, siekiant suformuoti leidžiamus atskaitymus. Pareiškėja skunde dėsto motyvus dėl to, jog mokesčių administratorius netinkamai aiškino teisės normas, reglamentuojančias prestižo pripažinimą, netinkamai vertino UAB „Sinsta“ veiklos aplinkybes, nes įmonė buvo įsteigta Pareiškėjos akcijoms įsigyti ir tai laikoma įprasta veikla. Taip pat, Pareiškėjos teigimu, Inspekcijos sprendimas yra prieštaringas ir toks jo pobūdis trukdo Pareiškėjai tinkamai pasinaudoti teise į gynybą.

Pasisakant dėl skundo motyvų šioje Pareiškėjos apmokestinimo dalyje, paminėtina, kad PMĮ 2 straipsnio 30 dalis prestižo vertę apibrėžia kaip dydį, kuriuo, įsigyjant kito vieneto veiklą kaip kompleksą ar jo veiklos dalį kaip teisių ir prievolių visumą, organizaciniu požiūriu sudarančią autonomišką ekonominį vieneta, vykdančią veiklą ir galintį atlikti savo funkcijas savo nuožiūra, arba siekiant valdyti kito vieneto grynąjį turtą ir veiklą, įsigyjant jo akcijas, įsigyjant kito vieneto pinigais sumokėta kaina viršija įsigyto vieneto grynojo turto dalies, įvertintos tikrąja rinkos kaina, vertę ir iš kurios įsigyjantysis vienetas tikisi gauti ekonominės naudos. Tokiu būdu prestižo dydžio apskaičiavimas ir pripažinimas yra siejamas su verslo (jo dalies) ar vieneto akcijų įsigijimo momentu. Tačiau, kaip numato PMĮ 18 straipsnio 10 dalis, tuo atveju, kai įsigyjamos kito vieneto akcijos, prestižas ribojamų dydžių leidžiamiems atskaitymams galės būti priskirtas tik tuomet, kai abi įmonės bus reorganizuotos /sujungtos. Tokiu būdu, įvertinus aptartas teisės normas, darytina išvada, jog Inspekcija tinkamai aiškino teisės normas, reglamentuojančias prestižo pripažinimo ir jo galimo priskyrimo ribojamų dydžių leidžiamiems atskaitymams momentus. Pareiškėjos skunde nurodyta aplinkybė, jog Pareiškėja negalėjo perimti iš UAB „Sinsta“ prestižo, nes jis susidarė ne dėl UAB „Sinsta“, o dėl Pareiškėjos akcijų įsigijimo, nesudaro pagrindo kitaip vertinti mokesčių administratoriaus išvadą. Komisijos vertinimu, nėra ginčo dėl to, jog ribojamų dydžių leidžiamiems atskaitymams priskirta apskaičiuota prestižo, kuris susidarė būtent dėl Pareiškėjos akcijų įsigijimo, amortizacija, akcijas 2007 m. liepos mėn. UAB „Sinsta“ įsigijus iš fizinio asmens bei Norvegijos vieneto, todėl susidariusį prestižą turėjo pripažinti (apskaityti) UAB „Sinsta“, kuri vienetų reorganizavimo metu įgūtą teisę po reorganizavimo veiklą tęsiančiam vienetai (Pareiškėjai) perduoti turtą, teises ir pareigas, taip pat ir pripažintą (apskaitytą) akcijų įsigijimo metu susidariusį prestižą kartu su jį pagrindžiančiais dokumentais. Šiuo aspektu papildomai paminėtina ir tai, jog įsigyjant verslą, jo dalį ar vieneta, iš kurio siekiama gauti ekonominės naudos, vertinant prestižo susidarymą ir pripažinimą, reikšminga aplinkybe laikytina įsigyjamo vieneto gynosios turto dalies tikroji rinkos kaina verslo (jo dalies), vieneto akcijų įsigijimo metu, nes nuo jos priklauso susidariusio prestižo vertė. Pagal įtvirtintą teisinį reglamentavimą pagrįsti šias aplinkybes privalo prestižą pripažinti ir jo amortizaciją priskirti ribojamų dydžių leidžiamiems atskaitymams siekiantis mokesčių mokėtojas. Ginčo situacijoje, nors Šiaulių AVMI ir nurodė, kad turto vertinimo dokumentai nepateikti, tačiau iš mokesčių administratoriaus sprendimo turinio negalima spręsti, kokią įtaką mokesčių administratorius suteikė šiai aplinkybei spręsdamas dėl prestižo pripažinimo ir priskyrimo ribojamų dydžių leidžiamiems atskaitymams.

Nors iš byloje pateiktos informacijos matyti, jog prieš tai aptarti formalaus pobūdžio veiksmai (UAB „Sinsta“ įsigijus Pareiškėjos akcijas) atlikti nebuvo, tačiau, Komisijos vertinimu, vien šios aplinkybės nesudaro pagrindo neleisti Pareiškėjai leidžiamiems atskaitymams priskirti prestižo amortizacijos, nes ginčo situacijoje yra įvykę aplinkybės, su kuriomis PMI sieja galimą prestižo pripažinimą bei jo amortizacijos priskyrimą ribojamų dydžių leidžiamiems atskaitymams. Tai yra 2007 m. liepos mėn. UAB „Sinsta“ įsigijo 100 proc. Pareiškėjos akcijų, siekdama tęsti šios įmonės vykdytą veiklą ir gauti ekonominę naudą, pagal Šiaulių AVMI Pareiškėjos pateiktus duomenis laikomasi pozicijos, jog akcijų įsigijimo kaina viršijo įsigyto vieneto grynojo turto dalies, įvertintos tikrąja rinkos kaina, vertę, abu vienetai buvo reorganizuoti, veiklą tęsiantis vienetas (prie jo prijungus patronuojantį vieneta) perėmė savo patronuojančio vieneto teises, pareigas, turtą ir įsipareigojimus. Todėl mokesčių administratorius turėjo vertinti bei nustatyti, ar laikotarpiu nuo 2007 m. liepos mėn. iki 2010 m. liepos mėn. Pareiškėjos ir UAB „Sinsta“ veiksmai, įvertinus jų turinį, sudaro pagrindą pripažinti dėl Pareiškėjos akcijų įsigijimo susidariusį prestižą ir po vienetų reorganizavimo jį priskirti ribojamo dydžio leidžiamiems atskaitymams, neapsiribojant formalių veiksmų atitikimu ar neatitikimu PMI ir kitų teisės aktų reikalavimams, nes atlikti tokį situacijos vertinimą įpareigoja mokesčiuose teisiniuose santykiuose taikomas turinio viršenybės prieš formą principas (MAĮ 10 straipsnis) ir jo aiškinimo praktika (pavyzdžiui, LVAT 2019-05-15 sprendimas adm. byloje Nr. A-958-575/2019). Komisijos vertinimu, ginčo situacijoje mokesčių administratorius apsiribojo formaliu aplinkybių vertinimu, išsamiai ir visapusiškai neįvertindamas visų su Pareiškėjos apmokestinimu susijusių aplinkybių.

Taip pat sutiktina su Pareiškėjos skundo motyvu, jog Inspekcijos sprendime išdėstyta pozicija dėl Pareiškėjos apmokestinimo pagrindimo yra prieštaringa, nes iš Inspekcijos sprendimo nėra galimybės nustatyti, kokiomis faktinėmis aplinkybėmis (prestižo pripažinimo ir įforminimo trūkumais, Pareiškėjos kontrahento UAB „Sinsta“ veiklos pobūdžiu ar kitomis) yra grindžiamas Pareiškėjos apmokestinimas. Iš Inspekcijos sprendimo turinio matyti, jog jame iš esmės atkartotas patikrinimo akto išvados, kas leidžia daryti prielaidas dėl formalaus ikiteisminio skundo nagrinėjimo pobūdžio. Paminėtina ir tai, jog, nors mokesčio patikrinimo buvo įvertintas UAB „Sinsta“ veiklos pobūdis, tačiau šio vieneto atliktų veiksmų turinys nebuvo perapibūdintas taikant specialius MAĮ numatytus apskaičiavimo metodus, kai tuo tarpu Pareiškėja iš Inspekcijos sprendime esančių apibendrinimų sprendžia, kad Inspekcija sprendime išplečia sprendimo motyvus naudodama MAĮ 69 straipsnyje numatytam mokesčių apskaičiavimo metodui būdingą motyvaciją. Pareiškėjos skundo nagrinėjimo Komisijoje metu mokesčių administratoriaus atstovai nedalyvavo ir savo pozicijos dėl Pareiškėjai nesuprantamo ir prieštaringo sprendimo turinio, taikytų (ar ne) mokesčių apskaičiavimo metodų nepatiksino. Pasisakant dėl šio skundo motyvo, pažymėtina, jog MAĮ 9 straipsnyje įtvirtintas apmokestinimo aiškumo principas reiškia ne tik tai, kad mokesčių teisės aktuose turi būti aiškiai apibrėžtas mokesstinės prievolės dalykas, t. y. mokestinės prievolės turinys, jos atsiradimo, vykdymo, pasibaigimo tvarka ir pagrindai, nes tik tokiu būdu gali būti užtikrintas teisingas ir savalaikis jos įvykdymas, bet ir tai, jog mokesčių administratorius turi pareigą priimti mokėtojų suvokiamą, aiškų ir nedviprasmišką sprendimą, tik tokiu būdu gali būti užtikrinta efektyvi mokesčių mokėtojo galimybė pasinaudoti teise į gynybą. Tuo tarpu Lietuvos Respublikos viešojo administravimo įstatymo 8 straipsnio 1 dalyje yra detalizuota, jog individualus administracinis aktas turi būti pagrįstas objektyviais duomenimis (faktais) ir teisės aktų normomis, o taikomos poveikio priemonės turi būti motyvuotos.

Atsižvelgiant į aptartas aplinkybes, taip pat į tai, jog LVAT praktikoje laikomasi pozicijos, jog mokesčio ginčo grąžinimas mokesčių administratoriui nagrinėti iš naujo yra galimas, kai nustatomos teisiškai reikšmingos aplinkybės, kurios trukdo priimti teisėtą ir pagrįstą sprendimą dėl kilusio ginčo, tai yra tais atvejais, kai pavedama surinkti naujų galimų įrodymų, galimai lemsiančių kitokią bylos baigtį, pakartoti tam tikras administracines procedūras, dėl kurių pažeidimų galimai byla išnagrinėta neteisingai, atlikti naujus skaičiavimus ir pan. (LVAT 2009-05-04 nutartis adm. byloje Nr. A-438-563/2009, 2011-11-14 sprendimas adm. byloje Nr. A-556-2765/2011), Inspekcijos 2020-06-17 sprendimas Nr. 69-73 dalyje dėl 423 436,20 Eur leidžiamų atskaitymų sumažinimo dėl patikrinimo akto 1 punkte nurodyto pažeidimo bei dėl

pažeidimo apskaičiuoto PM bei su juo susijusių baudų ir delspinigių sumų naikintinas ir Pareiškėjos skundas šioje dalyje gražintinas Inspekcijai nagrinėti iš naujo. Pakartotinai nagrinėjant Pareiškėjos skundą, mokesčių administratorius privalo iš naujo įvertinti su Pareiškėjos apmokestinimu šioje dalyje susijusias aplinkybes, atsižvelgiant į tikrąjį jų turinį, aiškiai ir nedviprasmiškai įvertinant sandoriuose dalyvavusių vienetų (taip pat ir UAB „Sinsta“) veiksmų pobūdį, pašalinant sprendime esančius prieštaravimus. Kadangi apmokestinimo pagrįstumo klausimas šioje Inspekcijos sprendimo dalyje gražinamas centriniam mokesčių administratoriui nagrinėti iš naujo, todėl Komisija sprendime plačiau nepasisako dėl UAB „Sinsta“ veiksmų vertinimo ir daromų išvadų pagrįstumo bei dėl Pareiškėjos skunde keliamo ekonominių sankcijų klausimo pagrįstumo. Komisija taip pat papildomai atkreipia šalių dėmesį į tai, kad pagal MAĮ 71 straipsnio 1 dalį mokesčių administratorius ir mokesčių mokėtojas gali pasirašyti susitarimą dėl mokesčio ir su juo susijusių sumų dydžio, jei, apskaičiuojant mokesčius, nė viena iš šalių neturi pakankamai įrodymų savo apskaičiavimams pagrįsti.

Dėl iš AB „City Service“ įsigytos verslo dalies Pareiškėjos pripažinto prestižo amortizacijos priskyrimo Pareiškėjos ribojamų dydžių leidžiamiems atskaitymams

1. AB „City Service“ pagal 2012-01-30 ir 2012-02-13 susitarimus perleido Pareiškėjai dalį daugiabučių gyvenamųjų namų administravimo veiklos iš viso už 2 702 742 Lt (1 357 581 Lt + 1 345 161 Lt), pirmojo susitarimo pagrindu Pareiškėja įgijo teisę valdyti 41, antrojo susitarimo pagrindu – 47 daugiabučių gyvenamųjų namų administravimą. Pareiškėjai kartu su klientais ir jų debitoriniais įsiskolinimais buvo perduotos ir klientų kaupiamųjų lėšų remontui sumos, kurios buvo įtrauktos į perleidžiamos veiklos kainą.

2. Pareiškėja už verslo dalies įsigijimą *pinigų* mokėjimo faktą patvirtinančių pinigų apskaitos dokumentų nepateikė, nes už įsigytą verslą nebuvo atsiskaityta pinigais. Atsiskaitymas už įsigytą verslo dalį vyko taip:

2.1. Pareiškėja 2011 m. gruodžio mėn. UAB „City Service LT“ (AB „City Service“ grupės įmonei) pardavė 100 proc. savo dukterinės UAB „Pašilaita“ akcijų už 5 060 990 Lt ir apskaitė UAB „City Service LT“ skolą už dukterinės UAB „Pašilaičių būstas“ (buvusi UAB „Pašilaita“) akcijų pardavimą 5 060 990 Lt, pas Pareiškėją 2012-03-01 taip pat buvo apskaityta jos 2 702 742 Lt skola AB „City Service“ už įsigytą verslo dalį.

2.2. Patronuojanti AB „City Service“ (Pareiškėjos kreditorius) dalį savo veiklos, įskaitant 100 proc. Pareiškėjos akcijų, pagal 2012-02-29 akcijų pirkimo ir pardavimo sutartį perleido dukterinei UAB „City Service LT“. Taip Pareiškėjos patronuojančiu asmeniu tapo UAB „City Service LT“. AB „City Service“ 2012-03-02 pranešimu informavo Pareiškėją, kad savo 2012-01-31 turėtus piniginius reikalavimus perleido kontroliuojamai dukterinei įmonei UAB „City Service LT“ ir nuo šios datos visi piniginiai mokėjimai turi būti vykdomi naujam kreditoriui UAB „City Service LT“. Pareiškėja naujam kreditoriui UAB „City Service LT“ taip pat pinigais nesumokėjo. Pagal 2012-03-30 priešpriešinių reikalavimų įskaitymo sutartį tarp UAB „City Service LT“ ir Pareiškėjos atliktas vienaarūšių priešpriešinių reikalavimų įskaitymas. Pareiškėjos įsiskolinimas UAB „City Service LT“ išnyko (5 060 990 Lt – 2 702 742 Lt), o UAB „City Service LT“, atlikus kitų priešpriešinių reikalavimų įskaitymą 1 900 384 Lt sumai, liko skolinga Pareiškėjai už dukterinės UAB „Pašilaičių būstas“ (UAB „Pašilaita“) 100 proc. akcijų pirkimą 457 864 Lt.

3. Pareiškėja buhalterinėje apskaitoje apskaitė prestižą: 2012 m. vasario mėn. –483 664 Lt ir 2012 m. kovo mėn. 732 329 Lt, iš viso – 1 215 993 Lt (483 664 Lt + 732 329 Lt), kurį nuo 2012 m. balandžio mėn. pradėjo amortizuoti (nustatytas 15 metų laikotarpis, metinė amortizacijos suma 23 609,52 Eur).

Mokestinio patikrinimo metu Šiaulių AVMI pripažino, jog Pareiškėja iš šio verslo įsigijimo siekė ir gavo ekonominės naudos. Tačiau, remdamasi PMĮ 2 straipsnio 30 dalies nuostata „kad už įsigytas akcijas ar už įsigytą veiklą kaip kompleksą ar jos dalį įsigijimo kaina turi *būti apmokėta pinigais*“ bei įvertinusi Pareiškėjos atsiskaitymo už įsigytą verslo dalį būdą (mokėjimai nei grynaisiais pinigais, nei bankiniais pavedimais nebuvo atlikti, o buvo atlikti priešpriešinių piniginių reikalavimų įskaitymai), 2014–2018 m. nepripažino Pareiškėjos ribojamų dydžių

leidžiamais atskaitymais prestižo amortizacijos. Vietos mokesčių administratorius (taip pat ir Inspekcija) savo poziciją grindė CK, BAĮ ir kitų teisės aktų nuostatomis, apibrėžiančiomis pinigais, jų rūšis, pinigų apskaitos dokumentą, piniginę operaciją, taip pat 5 VAS, teigdama, jog pagal šį verslo apskaitos standartą priešpriešiniai reikalavimai laikomi nepiniginiais sandoriais.

Pasisakant dėl Pareiškėjos skunde išdėstytų motyvų ir Inspekcijos pozicijos, paminėtina, kad aptariamoje situacijoje nėra ginčo dėl to, kad Pareiškėja neatsiskaitė už įsigyjamą verslo dalį bankiniu pavedimu ar grynaisiais pinigais, taip pat iš Pareiškėjos skundo pozicijos galima spręsti, kad ji neginčija Šiaulių AVMI ir Inspekcijos procesiniuose sprendimuose pateiktą piniginių apskaitos dokumento, pinigų apibrėžimų, įvardijamų jų rūšių. Pareiškėja laikosi pozicijos, kad tarp jos ir jos kontrahentų įvykęs atsiskaitymas buvo tinkamas ir atitiko PMĮ reikalavimus. Komisijos vertinimu, Inspekcijos pozicija, remiantis lingvistiniu PMĮ 2 straipsnio 30 dalies išaiškinimu, neleisti Pareiškėjai ginčo situacijoje pasinaudoti teise ribojamų dydžių leidžiamais atskaitymams priskirti prestižo amortizaciją, nėra pagrįsta. Pirma, tiek Inspekcija, tiek Šiaulių AVMI savo poziciją grindė išimtinai lingvistine normos konstrukcija, akcentuodama jos pobūdį, nepaisydama kitų PMĮ apibrėžtų bendrųjų leidžiamų, ar ribojamų dydžių leidžiamų atskaitymų pripažinimo kriterijų. Savo pozicijos Inspekcija nepagrindė sisteminė PMĮ normų analize ar pačioje teisės normoje numatyto įstatymo leidėjo specialiu ketinimu, bandydama išimtinai kitų teisės šakų normose pateiktais apibrėžimais išaiškinti įstatymo leidėjo vartojamos sąvokos „apmokėta pinigais“ prasmę, tokį apmokėjimą iš esmės siedama tik su dviem galimais atsiskaitymo už įsigyjamą dalyką būdais, o neatlikus apmokėjimo bent vienu iš nurodytų būdų, tai pripažįstant pakankamu pagrindu apriboti mokesčių mokėtojo teisę leidžiamais atskaitymams priskirti prestižo amortizaciją. Paminėtina ir tai, jog, nors mokesčių administratorius PMĮ 2 straipsnio 30 dalies nuostatą „apmokėta pinigais“ sieja tik konkrečiais atsiskaitymo už įsigyjamą turtą būdais (į juos nepatenka atsiskaitymas įskaitant priešpriešinius piniginius reikalavimus), tačiau PMĮ 2 straipsnio 30 dalies komentare (11 punktas) nurodyta, jog „prestižo vertė, apskaičiuojant apmokestinamąjį pelną, nepripažįstama, jei vienetas, įsigydamas kito vieneto veiklą, jos dalį ar akcijas, sumoka ne pinigais, bet kitu turtu. Pavyzdžiui, prestižo vertė nepripažįstama, jei vienetas, įsigydamas kito vieneto veiklą, jos dalį ar akcijas, mainais atiduoda ilgalaikį materialųjį turtą arba vertybinius popierius“. Taigi, Inspekcijos ruoštame PMĮ komentare pozicija dėl, kaip aiškina mokesčių administratorius, įstatymo leidėjo valia neleistinu laikytino, tačiau ginčo situacijoje buvusio atsiskaitymo būdo, nėra pateikta, nors šis atsiskaitymo būdas yra įprastas ir dažnai taikomas ūkiniuose–komerciniuose santykiuose, o pati norma galioja daugiau nei 10 m. Antra, nors Pareiškėjos pasirinktas atsiskaitymo būdas ir neatitinka mokesčių administratoriaus tinkamais pripažįstamų atsiskaitymo būdų, tačiau susitarimuose su AB „City Service“ buvo nustatyta Pareiškėjos prievolė *pinigais* (o ne kitu ekvivalentu) atsiskaityti už įsigyjamą verslo dalį, tačiau, atsižvelgiant į tai, jog šalis siejo priešpriešiniai piniginiai reikalavimai, ši prievolė nebuvo realizuota atliekant bankinį mokėjimą ar atsiskaitymą grynaisiais pinigais, o priešpriešiniai piniginiai reikalavimai buvo įskaityti tarpusavyje. Trečia, mokesčių administratorius nepateikė informacijos ar pretenzijų dėl to, jog šalių piniginiai tarpusavio reikalavimai buvo „įforminti“ dirbtinai, siekiant tik atitikti prestižo pripažinimui būtina atsiskaitymo kriterijų, neatitiko ūkinių operacijų turinio ar sandoriai neturėjo ekonominės prasmės, o buvo sudaryti siekiant kitų, su ekonomine nauda nesiejamų tikslų. Paminėtina ir tai, jog Inspekcija Pareiškėjai šioje apmokestinimo dalyje nepareiškė jokių prieštaravimų dėl prestižo pripažinimo ir apskaitymo. Todėl, atsižvelgiant į tai, jog mokesčiniuose teisiniuose santykiuose taikomas turinio prieš formą principas (MAĮ 10 straipsnis), Inspekcijai nustačius, kad Pareiškėja iš AB „City Service“ įsigydama verslo dalį, siekė gauti ekonominės naudos ir ją gavo, prestižas atitiko PMĮ įtvirtintus prestižo apskaitymo, pripažinimo ir bendruosius priskyrimo ribojamų dydžių leidžiamais atskaitymams kriterijus, o atsiskaitymas įvyko užskaičius šalių tarpusavio pinigines prievoles, Komisija laikosi pozicijos, jog Inspekcijos nurodomas pagrindas nėra pakankamas konstatuoti Pareiškėjos padarytą mokesčtinį pažeidimą. Todėl pripažintina, kad mokesčtinio patikrinimo metu mokesčių administratorius nepagrįstai iš Pareiškėjos 2014–2018 m. ribojamų dydžių leidžiamų atskaitymų eliminavo bendrą 118 047,60 Eur (23 609,52 x 5) prestižo

amortizacijos sumą. Todėl Inspekcijos sprendimas dalyje dėl nurodymo sumokėti PM ir su juo susijusias sumas, nepripažinus 118 047,60 Eur prestižo amortizacijos 2014–2018 m. ribojamų dydžių leidžiamais atskaitymais, naikintinas.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės, vadovaudamasi Mokesčių administravimo įstatymo 155 straipsnio 4 dalies 2 ir 4 punktais, n u s p r e n d ž i a :

1. Panaikinti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2020-06-17 sprendimą Nr. 69-73 dalyje dėl nurodymo sumokėti PM ir su juo susijusias sumas, nepripažinus 118 047,60 Eur prestižo amortizacijos 2014–2018 m. ribojamų dydžių leidžiamais atskaitymais.

2. Kitą Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2020-06-17 sprendimo Nr. 69-73 dalį panaikinti ir Pareiškėjos 2020-07-07 skundą dėl skundžiamos Inspekcijos sprendimo dalies perduoti centriniam mokesčių administratoriui nagrinėti iš naujo.

Pagal Mokesčių administravimo įstatymo 159 straipsnio 1, 3 ir 4 dalis mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės sprendimu dėl mokestinio ginčo, turi teisę šį sprendimą apskusti Vilniaus apygardos administraciniam teismui (Žygimantų g. 2, LT-01102 Vilnius). Pagal Mokesčių administravimo įstatymo 159 straipsnio 2 dalį apskusti Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės sprendimą taip pat turi teisę centrinis mokesčių administratorius, tačiau tik tuo atveju, kai centrinis mokesčių administratorius ir Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės, spręsdami mokestinį ginčą (arba mokestinio ginčo metu), skirtingai interpretavo įstatymų ar kito teisės akto nuostatas. Skundas Vilniaus apygardos administraciniam teismui turi būti paduodamas ne vėliau kaip per 20 dienų po Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės sprendimo įteikimo dienos.

Komisijos pirmininkė

Edita Galiauskaitė

Komisijos narys

Evaldas Raistenskis

Komisijos narė

Rasa Stravinskaitė

Komisijos narys

Andrius Venius